

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'IMPOT COMPLÉMENTAIRE SUR LE CAPITAL

ET SON

APPLICATION EN ALLEMAGNE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 17 Décembre 1943

PAR

Jean MONANGE

Diplômé H.E.C.

Président : M. H. LAUFENBURGER, Professeur

Suffragants : M. JAMES, Professeur

M. MARCHAL, Professeur



PARIS
IMPRIMERIE G. MARQUANT
5, RUE THIMONNIER

1943

**L'IMPOT COMPLÉMENTAIRE
SUR LE CAPITAL**

ET SON

APPLICATION EN ALLEMAGNE



Digitized by the Internet Archive
in 2026

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

L'IMPOT COMPLÉMENTAIRE SUR LE CAPITAL

ET SON

APPLICATION EN ALLEMAGNE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 17 Décembre 1943

PAR

Jean MONANGE

Diplômé H.E.C.

Président : M. H. LAUFENBURGER, Professeur

Suffragants : M. JAMES, Professeur

M. MARCHAL, Professeur



PARIS
IMPRIMERIE G. MARQUANT
5, RUE THIMONNIER

1943

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

L'impôt permanent sur le capital, ou comme il serait plus juste de le nommer, l'impôt sur la fortune (1) jouit en France d'un discrédit bien assis. On lui reproche, en effet, de ne pas s'adapter convenablement aux facultés du contribuable, de manquer d'uniformité en raison des inégalités d'évaluation de la matière imposable, de revêtir un caractère inquisitorial intolérable, enfin d'encourager la malhonnêteté par la possibilité de soustraire la richesse mobilière aux regards du fisc.

Origine du discrédit en France de l'impôt sur le capital.

L'un des auteurs qui ont le plus contribué à ce discrédit est certainement EDWIN SELIGMAN, dont les théories ont été reprises en France par M. JÈZE.

On se souvient de la conclusion de son étude sur la general property tax des Etats-Unis :

Théoriquement, nous avons trouvé que l'impôt général sur la propriété est defectueux à deux égards. Tout d'abord, la théorie suppose qu'il existe une propriété générale susceptible d'évaluation, un excédent déterminé de l'actif sur le passif. Il en est ainsi dans les conditions sociales primitives... Mais à l'époque moderne la propriété est fractionnée en une centaine d'éléments, de sorte que si nous essayons d'imposer chaque élément séparément, il nous est souvent impossible de fixer la catégorie sur laquelle doivent être opérées les déductions pour dettes La masse générale de la propriété a disparu et avec elle s'effondre la base de l'impôt général sur la propriété.

En second lieu, l'impôt sur la propriété est defectueux, car la propriété n'est plus un critérium de la faculté ou de la capacité contributive.....

Pratiquement, l'impôt général sur la propriété, dans sa véritable réglementation, est sans doute l'un des pires impôts connus dans le monde civilisé. Son essai en vue de frapper les choses incorporelles comme les

(1) Les Allemands disent impôt sur la fortune (*Vermögensteuer*), les Anglo-Saxons impôt général sur la propriété (*General Property tax*), les Italiens impôt ordinaire sur le patrimoine (*imposta ordinaria sul patrimonio*). Le terme « capital » nous semble cependant plus conforme à l'usage français. Il faut entendre par là l'ensemble des biens mobiliers et immobiliers du contribuable, sans rattachement exact au capital technique, comptable ou juridique tels que les entendent les économistes. La notion fiscale se rapprocherait toutefois plutôt de celle du capital juridique que des autres.

objets corporels, l'amène à violer les règles primordiales de l'uniformité, de l'égalité et de l'universalité de l'impôt. Il prime la malhonnêteté et débauche la conscience publique; il érige la tromperie en système et crée une science de la coquinerie; il pèse le plus lourdement sur les gens les moins capables de le payer; il assujettit telle personne à une double imposition et concède à son voisin l'immunité intégrale. Bref, l'impôt général sur la propriété est inéquitable de façon si flagrante que sa conservation ne peut s'expliquer que par l'ignorance ou l'inertie. Il cause une injustice si criante que sa réforme ou son abolition doit devenir le cri de guerre de tous les hommes politiques et de tous les réformateurs (1).

Il semble difficile de réfuter un tel témoignage, émanant d'un Américain même. Qu'il soit toutefois permis de faire remarquer que SELIGMAN ne connaissait avec la general property tax qu'un impôt principal sur le capital, et que cet impôt, établi d'une façon déplorable (sa réglementation et notamment le mode d'évaluation des biens, variait avec chaque Etat de la Fédération, d'où une évasion fiscale considérable en toute légalité) ne doit en aucune manière faire préjuger des qualités d'un impôt complémentaire convenablement organisé.

Distinction entre l'impôt complémentaire et l'impôt principal permanent.

Avec un tel impôt, conçu dans le seul but de compléter un impôt principal sur le revenu, tombe la principale critique contre l'impôt sur le capital : à savoir qu'il n'est pas exactement proportionné à la capacité contributive de l'intéressé.

C'est en effet à l'impôt sur le revenu qu'incombe désormais la charge d'épuiser les facultés du contribuable, l'impôt sur le capital se bornant à discriminer les revenus du travail des revenus du capital.

Il est ensuite relativement facile de pallier les autres défauts de l'impôt sur le capital. C'est au législateur d'établir un système convenable d'évaluation des biens et à l'administration fiscale d'appliquer rigoureusement la loi.

Cet impôt n'est d'ailleurs pas aussi mauvais que SELIGMAN voulait bien le dire, puisque, malgré tous ses défauts, il subsiste encore aux Etats-Unis (2), et qu'il connaît un renouveau en Europe.

(1) *Essais sur l'impôt*, traduction française SURET (Louis), Paris 1914, p. 102.

(2) Le rapport spécial de la Commission fiscale de l'Etat de New-York de 1938, nous apprend, p. 24, que l'impôt sur la propriété n'a pas été perçu en 1936 pour le compte des Etats dans 9 de ceux-ci : Californie, Delaware, Massachusetts, Michigan, New-Hampshire, New-York, Ohio, Pensylvanie et Vermont. En Illinois, au Maryland, dans la Caroline du Nord, en Oklahoma et au Wis-

Un ancien auteur français, ESQUIROU DE PARIEU, avait déjà noté, en 1856, les alternatives de faveur et de discrédit que subit cet impôt :

En même temps que les impôts généraux sur la propriété et le revenu se recommandent à l'attention du philosophe par la haute tendance de leur organisation et qu'ils peuvent être considérés sous cet aspect comme le centre théorique de toute étude générale des contributions publiques, leur histoire présente un caractère particulier de curiosité sous le rapport des vicissitudes qu'elle renferme.....

L'histoire les montre établis dans les périodes les plus diverses, aux âges primitifs comme dans les époques de civilisation avancée; mais toutefois, leur existence a presque partout subi des interruptions fréquentes et leur introduction dans un pays a semblé quelquefois le signal de leur disparition dans d'autres.....

L'impôt général sur le capital et l'impôt général sur le revenu présentent donc dans des temps de développement industriel et semblent devoir présenter de plus dans l'avenir des nations modernes une importance particulière (1).

Renaissance de l'impôt sur le capital en Europe.

En fait, nous avons vu réapparaître l'impôt sur le capital, mais sous sa forme subsidiaire moderne dès la fin du siècle dernier. Il fut introduit en Prusse par une loi du 14 juillet 1893 sous le nom bien caractéristique d'Ergänzungssteuer (impôt complémentaire); il comportait un taux unique de 5 0/00, et n'atteignait que les fortunes supérieures à 6.000 marks. Il ne connaissait alors ni abattements à la base, ni réductions pour charges de famille. Il fut adopté par la suite dans les autres Etats de l'Empire (2) et transformé, en 1922, en un impôt du Reich sur la fortune, le Vermögensteuer qui sera étudié ci-dessous.

La transition entre l'impôt principal d'autrefois et ce nouvel impôt fut fournie par le Vermögensbelasting institué aux Pays-

consin, les recettes provenant de cet impôt furent si modiques que l'on peut ranger ces Etats parmi ceux qui ont supprimé l'impôt sur la propriété.

Une autre liste de dix Etats comprenant le Connecticut, l'Indiana, l'Iowa, le Missouri, la Caroline du Sud, le Dakota du Sud, le Tennessee, la Virginie et la Virginie de l'Ouest, est formée des Etats qui ont retiré, en 1936, moins de 10 % de leurs ressources de cet impôt. Seuls l'Alabama, l'Arizona, la Louisiane, le Minnesota, le Montana, le Nebraska, le Nevada et le Dakota du Nord ont obtenu de l'impôt sur la propriété plus du quart de leurs recettes. Le Minnesota, avec 36,8 % et le Nevada avec 41 % sont en tête des tenants de l'impôt sur la propriété. Celui-ci représentait à cette date 7,7 % des ressources des Etats (contre 40,6 % il est vrai en 1922).

(1) *Histoire des impôts généraux sur la propriété et sur le revenu*, Paris, 1856, p. 12.

(2) Treize Etats imitèrent la Prusse entre 1895 et 1914, et six autres entre 1914 et 1919. La Constitution de Weimar réserva au Reich les impôts généraux sur le revenu et sur la fortune.

Bas par une loi du 27 septembre 1892. Il s'agissait en l'espèce d'un impôt sur la fortune, complété par un impôt sur le revenu, (Belasting op bedrijfs en andere inkomsten).

L'impôt sur la fortune s'élevait progressivement jusqu'à 2 0/00 de celle-ci, déduction faite d'une somme de 10.000 florins. Il constituait l'imposition normale (approchant 5 %) d'un revenu de 4 % et était seul perçu sur le produit de la propriété immobilière présumée rapporter cet intérêt. L'impôt sur le revenu, également progressif, ne pouvait atteindre que 3,20 % du revenu. La loi du 19 décembre 1914 fit de l'impôt sur le revenu l'impôt principal, et de l'impôt sur la fortune l'impôt complémentaire (1).

Plus récemment enfin l'impôt complémentaire a été instauré en Italie, en Suisse et en Bohême-Moravie. Dans ce dernier pays, l'impôt qui est perçu depuis le 1^{er} janvier 1943, n'est qu'une simple copie du Vermögensteuer allemand; il comporte le même taux de 5 0/00, des modalités d'assiette analogues, un abattement à la base de 100.000 couronnes. L'impôt ordinaire sur le patrimoine des Italiens, introduit par le décret-loi du 12 octobre 1939 (transformé en loi le 8 février 1940) s'en rapproche également beaucoup : le taux est le même, les modalités d'assiette sont voisines. Toutefois, il n'y a pas d'abattement à la base mais simplement un minimum exonéré.

Quant à la contribution unique au titre du sacrifice pour la défense nationale instituée en Suisse par les arrêtés des 11 et 30 avril 1940, elle ne s'écarte pas non plus sensiblement du Vermögensteuer malgré son nom; perçue selon un tarif progressif dont les taux extrêmes sont de 1,5 et de 4,5 %, cette contribution dite unique est échelonnée sur trois années de 1941 à 1943 : de plus, un arrêté du 20 novembre 1942 a prévu son renouvellement pour les années 1945 à 1947.

De même qu'en Italie, aucun abattement à la base n'est prévu : il existe seulement un minimum exonéré, variant avec les charges de famille du contribuable.

Distinction entre l'impôt complémentaire et le prélèvement sur le capital.

Cet impôt n'a rien de commun en revanche avec les divers prélèvements extraordinaires à l'étude ou en cours de réali-

(1) Après diverses modifications, ce système a été remplacé par un système analogue au système allemand. Le nouvel impôt hollandais sur la fortune, régi par l'ordonnance des Secrétaires Généraux à l'Intérieur et aux Finances, du 9 août 1941, comporte un taux de 5 0/00 et un abattement à la base de 7.500 florins pour le contribuable et pour chacune des personnes à sa charge.

sation en Turquie, en Suède, en Grèce et en Finlande. Le prélèvement organisé en Turquie, notamment, dont le taux n'est pas fixé par la loi, mais dans chaque cas particulier par une Commission, et qui doit être acquitté dans les quinze jours sous peine de déportation ou de travaux forcés, ne mérite même plus le nom d'impôt au sens moderne de ce terme tant son organisation est arbitraire et incommode pour le contribuable.

Alors que le prélèvement sur le capital, même perçu dans les meilleures conditions (en utilisant l'assiette d'un impôt permanent sur la fortune par exemple) constitue tout au plus un pis-aller pour un Etat dont les finances sont en danger, et qu'il doit être absolument exclu, tant pour éviter la désorganisation de l'économie en résultant qu'en raison de son injustice foncière (1), l'impôt complémentaire et permanent sur la fortune présente de nombreux avantages.

Plan de l'étude.

Leur exposé fera l'objet de cette étude, mais afin de porter la discussion sur un terrain concret et de bien faire ressortir les difficultés techniques de l'impôt, une première partie sera consacrée exclusivement à la description du Vermögensteuer, que la longue expérience de l'Allemagne en la matière, permet de regarder comme un modèle. Une seconde partie traitera du triple aspect économique, social et financier de l'impôt en situant l'impôt allemand dans le système fiscal qui lui sert de cadre, et formulera quelques suggestions quant à l'introduction en France d'un impôt analogue.

(1) Le prélèvement sur le capital est injuste du fait que la fortune n'est pas, comme il vient d'être dit, la mesure de la faculté contributive du contribuable. Il présente à une échelle bien supérieure les défauts de l'impôt principal permanent contre lequel s'élevait SELIGMAN. Il a en outre l'inconvénient de confondre le patrimoine résultant de l'épargne de plusieurs générations et les fortunes réalisées en quelques années par les profiteurs de l'état d'exception (crise, guerre...) qui se trouve généralement à son origine. Il serait avantageusement remplacé dans ce cas, comme il sera dit plus loin, par un impôt sur les accroissements de fortune, facile à établir lorsqu'existe déjà un impôt permanent sur celle-ci.

PREMIERE PARTIE

ASPECT TECHNIQUE DE L'IMPOT COMPLÉMENTAIRE SUR LE CAPITAL

Son application en Allemagne

Le système fiscal allemand se caractérise à première vue par la brièveté de ses lois d'impôt.

La loi d'impôt sur la fortune, par exemple, ne contient que 23 paragraphes. La raison de cet état de choses est que les principes généraux du droit fiscal sont exprimés une fois pour toutes dans trois textes : la loi d'adaptation fiscale, le Règlement des impôts du *Reich* et la loi sur les procédés d'évaluation. Pour reprendre une comparaison du D^r GEORG THÜMEN (1), la loi d'adaptation fiscale (*das Steueranpassungsgesetz*) contient les principes généraux du droit fiscal, de même que le premier livre (2) du Code civil énonce ceux du droit civil : le Règlement des impôts du *Reich* (*die Reichsabgabenordnung*) concerne l'organisation de l'administration fiscale, la procédure, la répression des fraudes et correspond tout à la fois au code pénal et aux codes de procédure civile et d'instruction criminelle : il devra céder la place ultérieurement à une loi d'administration fiscale. Ces deux textes seront pris en considération en temps utile dans l'étude de l'impôt allemand sur la fortune qui fera l'objet du titre II de cette première partie.

Mais la loi sur les procédés d'évaluation (*das Reichsbewertungsgesetz*) doit être examinée en premier lieu, sinon les dispositions relatives à l'assiette de l'impôt sur la fortune seraient totalement incompréhensibles. C'est cette loi en effet qui renferme toutes les règles applicables à l'évaluation de la matière imposable. Son importance, d'autre part, et l'extension de son champ d'application qui dépasse largement le cadre de l'impôt sur la fortune, ne permettent pas d'en faire un simple chapitre de l'étude de la loi d'impôt, et justifient son étude séparée dans un premier titre.

(1) *Das Vermögensteuergesetz*, Berlin 1940.

(2) Correspondant au titre préliminaire du Code Civil français.

TITRE PREMIER

LES PROCEDES ALLEMANDS D'EVALUATION DU CAPITAL

La loi sur les procédés d'évaluation présente d'autant plus d'intérêt qu'elle n'est pas une construction théorique du législateur, mais constitue au contraire la codification des divers textes promulgués et éprouvés dans les Etats de l'Empire. Grâce à elle, le *Vermögensteuer* ne saurait encourir le reproche formulé par SELIGMAN à l'endroit de la *general property tax*, à savoir de manquer d'uniformité. Avant l'étude de la loi elle-même, il convient donc de jeter un bref coup d'œil sur ses origines et sur les modifications qu'elle a subies depuis sa naissance.

CHAPITRE PREMIER

EVOLUTION DES PROCEDES D'EVALUATION

La loi relative aux procédés d'évaluation applicables dans l'ensemble du *Reich* est d'origine toute récente. C'est seulement le 10 août 1925 que le législateur allemand décida, à l'occasion d'une vaste réforme fiscale, d'unifier pour tous les impôts assis sur un capital les divers modes d'évaluation utilisés en Allemagne. Jusqu'alors, en effet, le Règlement des impôts du *Reich* laissait à chaque Pays (1) le droit de fixer les modalités d'assiette des impôts locaux. Aussi n'était-il pas rare pour un contribuable de voir sa maison évaluée à une certaine somme pour le paiement des impôts du *Reich*, à une autre somme pour le paiement des impôts des pays ou des communes, tandis que s'il avait voulu la vendre, le prix retiré en eût été encore très différent.

Origines : la loi du 10 août 1925.

La nouvelle loi répartissait les biens en quatre catégories :
1° Biens ou propriétés agricoles;

(1) Le Pays (*Land*) est la circonscription administrative qui correspond à l'ancien Etat fédéré (*Staat*). Son étendue est très variable. Il jouit encore d'une certaine autonomie administrative, voire législative, mais doit disparaître à l'avenir pour faire place à la Région (*Reichsgau*) dont le régime, qui se rapproche de celui des préfectures régionales françaises, est déjà appliqué aux territoires nouvellement acquis : Autriche, Sudètes, Pologne.

- 2° Biens fonciers non utilisés à des buts agricoles, industriels ou commerciaux;
- 3° Capitaux d'exploitations industrielles ou commerciales;
- 4° Biens divers.

Pour chacune des trois premières catégories, la loi du 10 août 1925 créait la notion d'unité économique, c'est-à-dire de biens appartenant à un même propriétaire et constituant un tout du point de vue économique, compte tenu des habitudes locales, de la pratique et de l'interdépendance des biens.

Ces unités économiques devaient faire l'objet d'une évaluation spéciale et la « valeur unitaire » (*Einheitswert*) qui en résultait devait constituer à l'avenir la base de calcul obligatoire pour tous les impôts du *Reich*, des Pays et des communes, assis sur un capital. Le patrimoine global des contribuables était également évalué pour l'assiette de l'impôt sur la fortune.

Afin d'assurer l'application uniforme des nouvelles règles sur tout le territoire du *Reich*, la loi créait des « conseils consultatifs » (*Bewertungsbeiräte*) chargés de choisir dans chaque district des exploitations agricoles destinées à servir de terme de comparaison, et d'établir des prix de base pour les différentes espèces et qualités de sol. Ce procédé était impossible en matière d'entreprises industrielles et commerciales, étant donné le trop grand nombre de types d'exploitations; aussi la loi a-t-elle adopté comme valeur unitaire la valeur courante de l'entreprise, c'est-à-dire le prix qu'un acheteur éventuel désirant continuer l'exploitation serait disposé à payer pour l'acquérir. C'était en somme la généralisation du système jusqu'alors prescrit par le Règlement des impôts du *Reich*, avec cette différence que le privilège industriel, ou faculté de remplacer dans le bilan fiscal la valeur courante du matériel par le prix d'achat ou le coût de revient déduction faite de l'amortissement correspondant à usure de celui-ci, était supprimée.

En ce qui concernait les biens fonciers qui n'étaient affectés ni à une exploitation agricole, ni à un usage commercial ou industriel, l'évaluation devait être faite en capitalisant le montant du revenu net permanent qui pouvait être obtenu par location. Toutefois, dans certains cas (terrains à bâtir notamment, c'était la valeur courante et non la valeur de rapport comme ci-dessus qui servait encore à déterminer la valeur unitaire. Le Ministre des Finances du *Reich* se réservait d'ailleurs d'établir des règles différentes durant la réglementation légale en matière de logement.

Tous les autres objets constituant le patrimoine d'un contribuable faisaient partie des « biens divers ». Leur évaluation était faite en principe d'après leur valeur courante.

La somme des montants admis à la suite de l'évaluation des biens des quatre catégories susvisées constituait la fortune totale de chaque contribuable dont il convenait de défalquer les dettes lorsqu'il n'en avait pas déjà été tenu compte lors de l'évaluation des valeurs unitaires ainsi que, pour les personnes physiques, une somme correspondant au traitement, au salaire, aux intérêts ou autres revenus similaires des trois derniers mois, et se trouvant encore soit en argent comptant, soit en compte courant.

Mais le point faible de la loi du 10 août 1925 résidait dans son paragraphe 4. Ce dernier, qui fit l'objet de longues discussions, prévoyait huit cas dans lesquels les Pays pouvaient faire échec aux nouvelles dispositions. Les Pays étaient autorisés, en vertu de l'alinéa 2 dudit paragraphe, à soumettre à la patente des fractions de la valeur unitaire d'entreprises agricoles, et inversement à soumettre à l'impôt foncier des parties d'unités économiques industrielles ou commerciales, à exempter de ces mêmes impôts des biens faisant partie d'exploitations agricoles, industrielles ou commerciales, à faire entrer dans l'assiette de la patente des dettes qui avaient été déduites de la valeur unitaire d'une entreprise ainsi que des biens servant à l'exploitation et n'appartenant pas au propriétaire de celle-ci, à supprimer le minimum imposable à la patente de 6.000 RM. en faveur des professions libérales et enfin à soumettre à des taux différents de l'impôt foncier et de la patente certaines fractions de la valeur unitaire qui perdait ainsi son caractère essentiel.

Il fallut attendre jusqu'à la réforme des impôts locaux du 1^{er} décembre 1936 pour voir l'impôt foncier et la patente rentrer dans la norme générale. Jusqu'à cette date, ces deux impôts étaient perçus au profit des Pays et des communes et même dans certains Pays au profit de circonscriptions administratives intermédiaires : districts ou arrondissements. Seize lois différentes fixaient le tarif et les modalités d'assiette de ces impôts.

La loi organique relative aux impôts réels du 1^{er} décembre 1936 institua une réglementation applicable à l'ensemble du *Reich* : seules les communes, à l'exclusion des autres circonscriptions, étaient autorisées à percevoir ces contributions. Il ne devait plus exister à l'avenir que des impôts du *Reich* et des impôts communaux. En fait, l'impôt sur les loyers, dernier impôt des Pays a été abrogé à partir du 1^{er} janvier 1943 par l'ordonnance du 31 juillet 1942. D'autre part, les Services des finances du *Reich* (1) étaient chargés de toutes les opérations d'assiette jusques et y compris la fixation des cotes individuelles d'après un

(1) Les Services des Finances allemands concentrent les attributions des comptables du Trésor et des diverses régies fiscales en France. Leur compétence est donc générale en matière financière.

taux de base général. Les communes ne pouvaient que fixer le coefficient à appliquer à ces cotes pour calculer le montant de l'impôt à percevoir. La patente fut perçue sous l'empire de la nouvelle réglementation à partir du 1^{er} avril 1937, l'impôt foncier à partir du 1^{er} avril 1938.

Refonte de la loi en 1931.

Entre temps la loi relative aux procédés d'évaluation avait subi un certain nombre de modifications.

En 1931, elle reçut sa forme définitive. Alors qu'elle comportait précédemment trois parties principales ayant traité respectivement aux considérations générales, aux procédés d'évaluation et à la procédure, la loi fut réduite à deux parties, le contenu de la troisième ayant été incorporé dans le Règlement des impôts du *Reich*. La deuxième partie était scindée en deux sections traitant l'une de l'évaluation unitaire des biens agricoles, commerciaux ou industriels et fonciers, l'autre de l'évaluation des biens divers et du patrimoine total; cette dernière section ne concernait donc que l'impôt sur la fortune. Certaines dispositions relatives à l'évaluation encore éparées dans le Règlement des impôts du *Reich* ayant été en revanche introduites dans la loi, l'on peut dater de 1931 le partage exact des compétences entre les deux textes.

Réforme de 1934.

La très importante réforme fiscale du 16 octobre 1934 qui introduisit les principes nationaux-socialistes dans le système fiscal allemand, ne pouvait modifier sensiblement l'économie d'un texte aussi technique que la loi sur les procédés d'évaluation. Il faut cependant noter que les immeubles faisant partie d'une exploitation devaient être évalués désormais de la même façon que les biens fonciers ou les propriétés agricoles et non plus sur leur valeur courante. D'autre part, les anciennes dispositions qui prescrivaient la classification des exploitations agricoles selon leur valeur de rapport et la fixation de valeurs limites par unité de surface pour chaque classe d'exploitation disparaissaient. Le nombre de cas donnant lieu à une évaluation nouvelle en dehors des évaluations générales périodiques était diminué par un relèvement du taux minimum des modifications de valeur donnant lieu à une évaluation nouvelle. Ce taux a d'ailleurs été modifié à plusieurs reprises par le Ministre des Finances du *Reich* faisant usage de la faculté qui lui était accordée à cet endroit par la loi. Le caractère politique de la réforme se marquait par la suppression de deux anciennes dispositions favorisant les sociétés : désormais les sociétés coopératives de

production ne pouvaient plus déduire de leur actif brut leurs dettes envers leurs membres, tandis que les propriétaires d'actions ou de titres assimilés perdaient le privilège de ne faire figurer ces valeurs dans l'ensemble de leur patrimoine que pour la moitié de leur cours fiscal. C'est là un cas très net de double imposition voulue par le législateur, l'impôt sur la fortune pesant d'une part sur la société pour son actif, d'autre part sur les actionnaires pour le montant de leur participation.

Le but poursuivi était double : améliorer les conditions du marché des valeurs à revenu fixe, favoriser les entreprises personnelles dont le mode de gestion était en meilleure conformité avec l'idéal du parti que l'anonymat des sociétés de capitaux.

Réforme de 1936.

C'est le texte du 16 octobre 1934 qui est actuellement en vigueur à la seule modification près qui lui fut apportée par le § 30 de la loi organique relative aux impôts réels du 1^{er} décembre 1936. En vertu de cette loi, ce n'était plus seulement la valeur des biens au début de la période fixée pour les évaluations générales qui devait servir de base à celles-ci, mais également leur situation à la même date. La notion de nouvelle estimation (*Neufeststellung*) était remplacée par celle de réévaluation (*Wertfortschreibung*), extraite de la législation en matière de cadastre et de livre foncier, qui impliquait la continuité des évaluations successives. Celles-ci ne pouvaient se faire à une autre date qu'au début de l'année civile.

Application de la loi.

Depuis la publication de la loi sur les procédés d'évaluation des fixations générales de toutes les valeurs unitaires ont été effectuées au premier janvier des années 1926, 1928, 1931 et 1935. En outre, une évaluation des capitaux des exploitations industrielles et commerciales et de la totalité du patrimoine des contribuables a eu lieu en date du 1^{er} janvier 1927. Les résultats de l'évaluation générale de 1935 sont toujours en vigueur en ce qui concerne les biens agricoles, les biens fonciers, les immeubles et les droits industriels faisant partie de capitaux d'exploitation. En outre, une évaluation générale des autres biens faisant partie desdits capitaux, ainsi que du patrimoine global des contribuables a eu lieu le 1^{er} janvier 1940.

Extension du domaine de la loi.

De nouveaux territoires ont été incorporés dans le *Gross-deutsches Reich*; certains, mais non pas tous, ont été soumis aux règles générales d'évaluation.

En revanche, la législation fiscale allemande a été introduite plus ou moins profondément (1) dans certains territoires non annexés juridiquement. Par ordre chronologique, ces territoires sont les suivants :

l'Autriche, en vertu de la loi d'annexion du 13 mars 1938. La loi sur les procédés d'évaluation y fut introduite par l'ordonnance du 26 juin 1939 rétroagissant du 1^{er} janvier 1939. La première fixation générale des valeurs unitaires eut lieu le 1^{er} janvier 1940;

les Territoires des Sudètes allemands, en vertu de la loi d'annexion du 21 novembre 1938. L'application de la législation allemande en matière d'évaluation y fut faite en deux temps : la première partie de la loi, relative aux prescriptions générales dès avant l'incorporation officielle de ces territoires au *Reich*, en vertu de l'ordonnance du 5 novembre 1938, l'ensemble de la loi en vertu de l'ordonnance du 26 septembre 1939. La première fixation générale de toutes les valeurs unitaires eut lieu également le 1^{er} janvier 1940;

le Territoire de Memel, en vertu de la loi d'annexion du 23 mars 1939. Les règles d'évaluation y furent introduites à compter du 1^{er} mai 1939 par l'ordonnance du 29 avril 1939. La première évaluation générale fut effectuée le 1^{er} janvier 1940;

le Territoire de l'ex-ville libre de Dantzig, en vertu de la loi d'annexion du 1^{er} septembre 1939. L'ensemble de la législation allemande y a été introduite à partir du 1^{er} janvier 1940 par l'ordonnance du 1^{er} septembre 1939. La première évaluation générale eut lieu, ici encore, au 1^{er} janvier 1940. Toutefois, les valeurs unitaires ainsi déterminées ne furent applicables qu'à partir du 1^{er} janvier 1941 en matière d'immeubles à usage industriel ou commercial;

les Territoires de l'Est, en vertu du décret du *Führer* du 8 octobre 1939 relatif à l'organisation administrative desdits territoires. Ce décret prenant effet à compter du 26 octobre 1939 ne vise que le Wartheland, la Prusse Occidentale et les districts de Marien Werder, Kattowitz et Zichenau. La loi relative aux procédés d'évaluation y est entrée en vigueur en vertu d'une ordonnance du 8 décembre 1940. La fixation générale des valeurs unitaires eut lieu pour la première fois le 1^{er} janvier 1941;

(1) L'introduction se fait généralement dans l'ordre suivant : l'impôt sur le chiffre d'affaire, les impôts sur la consommation et le Règlement des impôts du *Reich*; puis l'impôt général sur le revenu et les impôts locaux; en dernier lieu, la loi sur les procédés d'évaluation et l'impôt sur la fortune.

le Territoire d'Eupen-Malmédy, en vertu du décret d'annexion du *Führer* du 18 mai 1940, entré en vigueur le jour même. L'ensemble de la législation allemande y a été introduit à partir du 1^{er} septembre 1940 par un deuxième décret du *Führer*, daté du 23 mai 1940; la première évaluation générale eut lieu le 1^{er} janvier 1941;

l'Alsace, la Lorraine, le Luxembourg, la Basse Styrie, la Carinthie et la Carniole, ne sont pas incorporés juridiquement au *Reich*. Cependant, la pénétration du droit fiscal allemand s'y effectue progressivement. Les divers Chefs de l'administration civile ont introduit la loi sur les procédés d'évaluation en Alsace par deux ordonnances du 16 janvier 1941 et du 15 mars 1943, au Luxembourg par une ordonnance du 31 décembre 1940, en Basse Styrie par une ordonnance du 18 décembre 1941, en Carniole et en Carinthie par une ordonnance du 29 janvier 1942, ces deux derniers textes prenant effet à compter du 1^{er} janvier 1942. Elle a été introduite en Lorraine par l'ordonnance du 11 novembre 1942, avec effet du 1^{er} janvier 1943. La première évaluation générale, qui n'a pas encore eu lieu en Lorraine, s'est effectuée au Luxembourg le 1^{er} janvier 1941, en Basse Styrie, en Carniole et en Carinthie, le 1^{er} janvier 1942, en Alsace, le 1^{er} janvier 1943.

Textes complémentaires.

La loi sur les procédés d'évaluation a été complétée par une ordonnance d'application en date du 2 février 1935, modifiée par les ordonnances des 1^{er} juillet 1937 et 22 novembre 1939, ainsi que par les directives en matière d'impôt sur la fortune des 10 février, 20 août 1940 et 20 mars 1942. Ces directives rassemblent des dispositions administratives éparses dans de nombreux arrêtés en matière d'évaluation et d'impôt sur la fortune. Elles ont pour but de simplifier le travail des agents du fisc et ne constituent pas une ordonnance au point de vue juridique. Elles lient toutefois l'administration.

Il est vraisemblable que certaines des nouveautés qu'elles apportent et qui tiennent un large compte de la jurisprudence de la Cour des Finances du *Reich* seront incorporées ultérieurement dans la loi sur les procédés d'évaluation, par exemple la notion du « prix majoré de renouvellement du matériel spécial » dont il sera question plus loin.

Ces textes seront étudiés en même temps que la loi de base dans le chapitre suivant.

CHAPITRE II

LA LOI SUR LES PROCÉDES D'ÉVALUATION

(*das Reichsbewertungsgesetz*)

Les dispositions transitoires mises à part, la loi sur les procédés d'évaluation du 16 octobre 1934, modifiée par la loi du 1^{er} décembre 1936, comporte deux parties ayant trait, la première aux prescriptions générales relatives à l'évaluation (§§ 1 à 17), la deuxième aux prescriptions spéciales (§§ 18 à 77). Cette dernière partie se divise à son tour en deux sections dont l'une qui concerne l'évaluation des unités économiques (§§ 20 à 66) est applicable à l'impôt sur la fortune, à l'impôt foncier, à l'impôt sur les exploitations, à l'impôt sur les successions et à l'impôt sur les mutations immobilières (1), et dont l'autre (§§ 67 à 77), relative à l'évaluation de biens divers et du patrimoine total des contribuables, vise spécialement l'impôt sur la fortune.

Pour plus de facilité, le présent chapitre sera divisé en six sections traitant respectivement des prescriptions générales, de l'évaluation des propriétés agricoles, des propriétés foncières, des exploitations industrielles et commerciales, des biens divers et enfin du patrimoine global. Il suit donc le plan de la loi, supprimant seulement le cadre de la deuxième partie, devenu sans objet dans une étude qui a pour but le seul impôt sur la fortune.

SECTION I

Prescriptions générales.

Ces prescriptions sont applicables, dans la mesure où il n'en est pas décidé autrement par d'autres lois fiscales ou par des

(1) Telle est l'énumération que donne le § 18 de la loi. En fait, le champ d'application de celle-ci a été encore élargi par diverses lois spéciales :

Les charges imposées à l'industrie en vertu du Plan Dawes par la loi du 30 août 1924 (*Reichsgesetzblatt II*, p. 269) et maintenues par l'ordonnance du 3 juillet 1937 (*Reichsgesetzblatt I*, p. 765) se calculent d'après le capital d'exploitation des entreprises;

Les ventes forcées aux enchères ne peuvent donner lieu à adjudication que si l'offre atteint un certain pourcentage de la valeur unitaire de l'immeuble (Ordonnance du 26 mai 1933, *Reichsgesetzblatt I*, p. 302);

Les cotisations de la Corporation de l'Alimentation sont établies en fonction de l'impôt foncier, lequel est lui-même calculé sur la base des valeurs unitaires (Décision corporative du 5 mai 1938, *Verköndungsblatt des Reichsnährstands* du 16 août 1938);

L'impôt général sur le revenu, lorsqu'il s'agit de bénéfices agricoles déterminés forfaitairement, porte sur le 1/18 de la valeur unitaire de l'entreprise (Ordonnance du 31 décembre 1936, *Reichsgesetzblatt* 1937, I, p. 1).

dispositions spéciales de la loi sur les procédés d'évaluation, aux impôts du *Reich*, des communes et des cultes reconnus. Ces derniers sont en effet autorisés à percevoir, suivant la législation propre à chaque Pays, des suppléments de l'impôt général sur le revenu, de l'impôt sur la fortune et des impôts réels des communes.

La loi indique même qu'elles doivent être appliquées aux impôts des Pays et aux unions de communes; cette disposition se trouve sans objet puisqu'il n'existe plus d'impôts au profit des Pays depuis l'abrogation de l'impôt sur les loyers au 1^{er} janvier 1943 et que les unions de communes telles que les arrondissements et les provinces n'ont pas le droit d'imposition.

L'ampleur des prescriptions générales oblige à en diviser l'étude en plusieurs paragraphes. Le premier traitera de la notion d'unité économique, le deuxième de la prise en considération de certaines modalités du droit de propriété, l'unité économique reposant normalement sur l'existence d'un seul propriétaire. Les deux paragraphes suivants poseront le principe général d'évaluation sur la base de la valeur courante, et indiqueront les exceptions à ce principe que constituent le mode d'estimation de divers droits élémentaires pouvant entrer dans les unités économiques. Un dernier paragraphe sera consacré à la fixation des valeurs unitaires (*Einheitswerte*), qui ne sont pas obligatoirement, comme pourrait le faire croire une terminologie équivoque, les valeurs des unités économiques (*Wirtschaftliche Einheiten*).

§ 1. — LA NOTION D'UNITÉ ÉCONOMIQUE.

Une unité économique (1) est constituée par des biens ayant une même destination économique et utilisés ensemble de façon permanente. Ce concept purement fiscal est très large, il comprend également des biens matériels et des droits incorporels (brevets, marques déposées) et même des valeurs sans support juridique lorsqu'elles sont constatées, par un prix de cession notamment (procédés de fabrication, inventions non brevetés). Inversement un seul bien peut constituer une unité économique, tel est le cas par exemple du taxi possédé par un chauffeur artisan. Il faut tenir compte en outre des habitudes locales.

Mais plusieurs biens ne peuvent constituer une unité que s'ils appartiennent au même propriétaire, ce qui s'explique par le but fiscal de la loi : imposer des personnes et non des biens. Il importe ici de définir qui est propriétaire d'un bien écono-

(1) §§ 2, 3 et 24 de la loi sur les procédés d'évaluation.

mique au sens de la loi fiscale. En principe, les règles du Code civil sont applicables; il faut donc en matière mobilière l'accord des parties et la remise de la chose (§ 929 du Code civil), en matière immobilière le délaissement de l'immeuble et la transcription de la mutation au registre foncier (§§ 873 et 925 dudit Code). Cependant, le paragraphe 11 de la loi d'adaptation fiscale répute propriétaire des biens transférés en garantie la personne qui a réalisé le transfert bien qu'elle n'ait plus la possession; de même en cas de mandat, le mandant (*Treugeber*) est propriétaire des biens cédés au mandataire « *zu treuen Händen* » ou acquis par ce dernier pour le compte du mandant; le possesseur en propre de biens dont il n'est pas propriétaire devant la loi civile est également propriétaire devant le fisc, tel est le cas d'une personne qui aurait acquis un immeuble, mais aurait fait transcrire la mutation tardivement, pour le laps de temps qui sépare la prise de possession effective de la transcription au registre foncier.

Lorsqu'un même bien économique appartient à plusieurs personnes, la valeur unitaire du bien doit cependant être établie. Elle est ensuite répartie entre les intéressés au prorata de la part de chacun, à moins que ces personnes ne constituent une communauté soumise en tant que telle à l'impôt. Cette situation, en droit allemand, présente un intérêt spécial. La propriété en commun peut en effet résulter, soit de la copropriété d'un bien, soit de la propriété « en main commune » (*zur gesamten Hand*). Alors que dans la copropriété chaque participant peut disposer librement de son droit, dans la propriété en main commune, il ne peut en disposer que dans la mesure où la loi le lui permet. Les cas de propriété en main commune sont limités par la loi qui règle en chaque espèce les droits des intéressés. Les principales applications en sont les suivantes : les sociétés civiles, les associations dépourvues de la personnalité juridique, les communautés totales ou limitées aux acquêts entre époux, y compris le cas où elles sont prolongées après le décès d'un époux entre le survivant et les héritiers du prédécédé, les communautés d'héritiers, mais surtout les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés de quirataires.

Les sociétés en nom collectif et en commandite simple n'ont pas la personnalité juridique au contraire de ce qui est admis en droit français (1).

(1) Ce qui explique qu'en un arrêt du 11 mars 1943 (*Reichssteuerblatt*, p. 501) la Cour des Finances du Reich ait décidé que deux sociétés en commandite ayant les mêmes associés et un objectif analogue ne constituaient qu'une seule unité économique.

La répartition de la valeur unitaire entre les copropriétaires s'effectue suivant les statuts du groupe lorsqu'il s'agit de sociétés ou d'associations, suivant le contrat de mariage ou la loi lorsqu'il s'agit de communautés entre époux ou entre héritiers. Lorsqu'il est impossible de déterminer la participation exacte de chacun d'eux au bien commun, la loi d'adaptation fiscale suppose que celle-ci est égale à la part qui leur reviendrait en cas de dissolution de la communauté.

La loi va même plus loin et admet que dans certains cas des biens appartenant à des personnes distinctes soient groupés en une seule unité économique. Il en est ainsi des biens qui appartiennent respectivement à deux conjoints résidant tous les deux en Allemagne et qui ne sont pas séparés de corps (1) de façon définitive ou bien à la masse d'une communauté de biens continuée (2) et au conjoint survivant résidant en Allemagne. Tel n'est pas le cas au contraire de biens appartenant en partie aux parents, en partie aux enfants, bien que les parents aient la jouissance des biens appartenant à ces derniers et soient imposés sur l'ensemble des biens qu'ils administrent. Dans cette dernière hypothèse, la loi a voulu éviter de trop fréquentes réévaluations en raison de la modification des situations de famille.

§ 2. — PRISE EN CONSIDÉRATION DE DIVERSES MODALITÉS DU DROIT DE PROPRIÉTÉ (3).

Les biens dont l'acquisition est liée à la réalisation d'une condition suspensive ne sont pris en considération que lorsque la condition est réalisée. Inversement, les biens acquis sous condition résolutoire doivent être traités comme s'ils étaient acquis sans condition. Si la condition vient à se réaliser par la suite, l'intéressé peut exiger le rajustement des impôts non périodiques sur la base de la valeur effective de l'acquisition. Il doit

(1) Peu importe, en ce qui concerne l'impôt sur la fortune, le régime matrimonial des conjoints, ces derniers étant débiteurs solidaires de l'impôt. Il n'en est pas de même en matière d'impôt foncier, dont le seul débiteur se trouve être le propriétaire de l'immeuble. Le mari n'est alors codébiteur de l'impôt que dans le cas où il jouit des revenus de l'immeuble propre à sa femme en vertu du § 8 de la loi d'impôt foncier.

(2) § 1483 du Code Civil allemand : « Lorsqu'à la mort de l'un des époux existent des descendants nés de leur union, la communauté de biens entre époux est continuée entre l'époux survivant et les descendants communs qui sont appelés par la loi comme héritiers *ab intestat*. La part de l'époux prédécédé dans la communauté n'appartient pas à sa succession. La dévolution des biens propres de l'époux prédécédé se fait par ailleurs suivant les règles générales. »

(3) §§ 4, 5, 6, 7, 8 et 9 de la loi relative aux procédés d'évaluation.

présenter sa demande dans l'année suivant la réalisation de la condition sous peine d'être forclos.

Les mêmes principes s'appliquent par analogie aux charges dont l'existence est liée à la réalisation d'une condition suspensive ou résolutoire, ainsi qu'aux biens ou aux charges dont l'acquisition, l'existence ou l'extinction dépendent d'un événement dont seule la date est incertaine.

Lors de l'évaluation, il n'est pas tenu compte des restrictions au droit de propriété auxquelles l'héritier ou le légataire grevés d'un fidéicommiss peuvent être soumis, ni de celles qui pèsent sur un contribuable, en tant que possesseur d'un domaine agricole héréditaire ou de tout autre patrimoine inaliénable.

La loi ne distingue pas entre les restrictions qui sont fondées sur un acte juridique du contribuable ou de son auteur et celles qui trouvent leur origine dans la loi, à la suite d'une faillite ou de l'incapacité civile du propriétaire par exemple. Un des cas les plus importants en pratique de restriction au droit de propriété du fait de la loi résulte de la constitution d'une terre en domaine agricole héréditaire (*Erbhof*).

La loi du 29 septembre 1933 qui a institué celui-ci, lui a donné le statut suivant. Le domaine héréditaire est une exploitation agricole suffisante pour permettre à l'exploitant propriétaire de vivre ainsi que sa famille des ressources qu'il en tire. Il est inaliénable et ne peut être grevé de charges. Il est exempté de l'impôt sur les successions, mais en revanche sa dévolution pour cause de mort est strictement réglementée. Il ne peut être divisé entre les héritiers du *de cujus* que si son importance justifie la création de plusieurs nouveaux domaines. Dans le cas contraire, le domaine échoit en totalité à l'héritier « capable » qui possède un droit de priorité en vertu de la loi. La capacité visée en l'espèce n'est pas une question d'âge, mais concerne avant tout l'aptitude à diriger une exploitation agricole, la nationalité, la race et l'honorabilité de l'héritier. L'héritier privilégié ne peut disposer de son droit librement, mais seulement y renoncer au profit de l'héritier désigné par la loi après lui. Celui qui reçoit le domaine doit assurer à ses cohéritiers le logement et la nourriture jusqu'à leur majorité, leur permettre d'apprendre un métier, doter les filles dans la mesure des ressources de l'exploitation, et même fournir du travail dans son exploitation à ses cohéritiers tombés dans le besoin sans qu'il y ait faute à leur reprocher. Ces derniers peuvent d'ailleurs toujours exiger leur part des biens de la succession autres que le domaine héréditaire.

§ 3. — LE PRINCIPE GÉNÉRAL D'ÉVALUATION.
LA VALEUR COURANTE.

Sauf dispositions contraires, c'est la valeur courante (1) d'un bien qui doit servir de base au calcul de sa valeur fiscale. La valeur courante est déterminée par le prix qui serait obtenu en cas de vente suivant la pratique commerciale, étant donnée la qualité de ce bien. Il doit être tenu compte à cet effet de toutes les circonstances qui exercent une influence sur les prix, hormis les circonstances anormales ou personnelles, telles que les restrictions au droit de propriété susvisées.

Le prix d'achat d'un bien est donc une base très solide pour la fixation de sa valeur, mais elle peut être écartée car la valeur courante de la loi est un prix théorique. De même, la dernière enchère dans une vente forcée, bien qu'une telle opération ne rentre pas dans la pratique commerciale ordinaire dont parle la loi. Cette dernière entend par circonstances anormales des circonstances propres à la situation du bien, telles que les avantages qui résulteraient du remembrement de diverses propriétés agricoles voisines. Cette notion exclut donc les variations de prix dues à la seule évolution de la conjoncture.

Lorsque le bien dont il s'agit n'a pas fait l'objet d'une aliénation à titre onéreux de date récente, il doit être comparé à d'autres biens d'importance et de qualité semblables. Un seul prix d'achat n'est pas un terme de comparaison suffisant ainsi que l'a jugé la Cour des Finances du Reich le 28 avril 1938 (*Reichssteuerblatt*, 1938, p. 716). Il y a lieu de prouver les différences qui peuvent exister entre le bien à évaluer et les biens économiques de référence lorsqu'elles sont invoquées pour justifier une différence de prix.

Les applications les plus importantes du principe d'estimation à la valeur courante concernent les immeubles non bâtis à destination autre qu'agricole, les meubles corporels situés en Allemagne, et les biens de toutes sortes situés à l'étranger. Lorsqu'une unité économique, une entreprise commerciale par exemple, comprend des biens situés en Allemagne et d'autres à l'étranger, ces derniers doivent être estimés à leur valeur courante quand bien même un autre mode d'évaluation serait prescrit pour les premiers.

Il est également possible de considérer comme une extension de ce principe la notion de valeur partielle que la loi a introduite en matière commerciale, pour l'évaluation du matériel et des marchandises. La valeur partielle est égale à la somme qu'un

(1) §§ 10, 12 et 26 de la loi sur les procédés d'évaluation.

acquéreur de l'entreprise, désirant continuer l'exploitation consacrerait dans les limites du prix d'achat global à l'acquisition de ces biens. Ce n'est donc rien d'autre que la valeur courante du matériel ou des marchandises, compte tenu des circonstances. On ne saurait en effet regarder comme personnel le fait que l'acquéreur de machines-outils soit censé vouloir continuer l'exploitation.

En revanche, le principe subit de notables dérogations en ce qui concerne, d'une part, les immeubles sis en Allemagne et les exploitations professionnelles pour lesquels sont établies des valeurs unitaires, d'autre part, certains biens incorporels que l'on peut qualifier d'élémentaires parce qu'ils sont également susceptibles de faire partie d'unités économiques ou d'être évalués isolément au titre de biens divers.

§ 4. — MODE D'ÉVALUATION PARTICULIER DE CERTAINS DROITS ÉLÉMENTAIRES.

Il s'agit notamment des droits et des charges attachés aux biens immeubles, des valeurs mobilières et des participations à des sociétés, des créances et des dettes, et enfin des jouissances et des prestations périodiques ou viagères lorsque le bénéficiaire n'est pas propriétaire du bien ou du capital (1).

Prise en considération des droits et des charges attachés aux biens immeubles.

La loi prescrit la prise en considération sous certaines conditions des droits et des charges attachés à des biens immeubles, en entendant sous ce dernier terme aussi bien les immeubles bâtis que les immeubles non bâtis, quel que soit leur usage, professionnel ou d'habitation. A cet effet, les droits et les charges doivent modifier la valeur objective de l'immeuble, et non pas seulement affecter le patrimoine du propriétaire. Telle est la définition qu'en a donnée la Cour des Finances du *Reich* dans son arrêt du 21 septembre 1933, publié au *Reichssteuerblatt*, p. 1353, refusant en l'espèce de considérer comme une charge l'obligation pour un propriétaire forestier de livrer à certaines personnes du bois de chauffage et du bois de mine (2). La Cour a maintenu sa position dans un arrêt du 11 février 1937 (*Reichssteuerblatt*, p. 532) en rejetant le pourvoi du protecteur d'une église selon lequel ce dernier demandait que la valeur unitaire

(1) §§ 11, 13, 14, 15, 16, 17, 69, 70, 71, 72.

(2) Peu importe que la charge soit ou non inscrite au registre foncier.

de son bien seigneurial fut diminuée de la charge résultant de l'entretien de ladite église.

Sont donc déductibles de la valeur de l'immeuble, les charges qu'implique la nature de celui-ci, et dans la mesure seulement où elles se rapportent économiquement à ce bien. L'inscription au registre foncier ne saurait constituer une preuve de cette relation entre la dette et l'immeuble. Citons, en exemple de telles charges réelles, les impôts fonciers, les contributions dues à la Corporation de l'Alimentation, les taxes de curage d'étangs ou de cours d'eau, les cotisations d'assurances contre la grêle ou les épidémies lorsque l'assurance est obligatoire. Au contraire, les hypothèques et autres droits consentis volontairement sur l'immeuble sont réputés charges personnelles à l'égard du fisc et n'interviennent pas dans l'évaluation de l'immeuble.

Les droits que le Code civil (§ 96) assimile à des biens fonciers sont considérés comme des biens fonciers particuliers.

Valeurs mobilières et participations.

Cette matière devrait faire intégralement partie des prescriptions générales de la loi sur les procédés d'évaluation, pour une double raison : d'une part, les valeurs mobilières et les participations se rencontrent également dans le portefeuille des entreprises industrielles et commerciales (sans même parler des omniums et autres sociétés spécialisées dans la gestion des capitaux d'autrui) et dans celui des particuliers; d'autre part, les dispositions relatives à leur évaluation s'appliquent en matière de patente comme en matière d'impôt sur la fortune. Elle est cependant traitée dans la loi sous trois titres différents (§§ 13, 63 et 66, 69 à 72), et fait en outre l'objet d'un certain nombre de paragraphes de l'ordonnance d'application de ladite loi (56 à 72) ainsi que des directives relatives à l'application de l'impôt sur la fortune (38 à 44). Il semble plus logique et plus commode de réunir ici tout ce qui a trait à l'évaluation de cette catégorie de biens.

Trois notions interviennent en cette matière : le cours fiscal, le cours en bourse, et la valeur courante, qui s'excluent mutuellement et doivent être pris en considération dans l'ordre suivant : le cours en bourse à défaut du cours fiscal, et la valeur courante lorsque les deux cours susvisés font défaut. Ces trois modes d'évaluation présentent cependant un caractère commun : alors que pour les autres biens économiques, la valeur fiscale peut être modifiée d'année en année, quand surviennent des modifications importantes de la valeur réelle, en ce qui concerne les valeurs mobilières, la valeur ainsi fixée vaut pour toute

la période qui sépare deux évaluations générales. S'il n'est pas tenu compte des variations de cours qui peuvent affecter le portefeuille des contribuables, les événements qui modifient la nature des titres, tels qu'une augmentation ou une diminution du capital social, sont pris en considération dès leur survenance.

Pour la plupart des valeurs qui sont négociées sur le marché, le Ministre des Finances du *Reich* fixe un cours, dit « cours fiscal » (*Steuerkurswert*), auquel elles sont obligatoirement estimées.

Il ne peut être fixé de cours fiscaux pour les actions, parts de sociétés minières, participations et certificats de jouissance de société de capitaux allemands que si les valeurs en question ont fait l'objet d'opérations de vente réelles au cours d'une période fixée par le Ministre des Finances comprenant la date d'évaluation (1). Lorsqu'une même société aura émis plusieurs catégories d'actions, il suffira que des négociations aient porté sur les titres d'une de ces catégories. Lorsqu'un cours fiscal différent n'est pas fixé pour chaque sorte d'actions, les actions privilégiées (*Vorzugsaktien*) et les actions dont la négociation est limitée par un droit de préemption des autres actionnaires (*Schutzaktien*) sont estimées au cours fiscal des actions normales, les actions à la souche que la société conserve en vue de se procurer de nouvelles ressources (*Vorratsaktien*) à 10 %, les actions nouvelles (*junge Aktien*) qui n'ont pas encore droit aux dividendes à 90 %, les certificats de jouissance (*Genussscheine*) à 50 % dudit cours fiscal. Les actions à droit de vote plural (*Mehrstimmrechtsaktien*) pour lesquelles un cours fiscal n'a pas été fixé sont évaluées à l'indemnité de rachat y afférente, s'il en a été prévu une par les statuts de la société. Sinon celle-ci doit soumettre un projet d'évaluation au Service des Finances de son ressort.

La fixation des cours fiscaux actuellement en vigueur a été faite sur la base de la valeur des titres au 30 août 1939 pour les valeurs, participations et certificats de jouissance des sociétés de capitaux allemandes et étrangères.

Les cours des valeurs admises à la cote d'une Bourse sont déterminés par le Conseil de la Bourse, les cours des autres valeurs, des parts sociales et des certificats de jouissance sont déterminés par des commissions d'experts nommés par le Ministre des Finances. Sur la base des cours ainsi déterminés, ce

(1) Pour l'évaluation actuellement en vigueur, la période envisagée s'étendait du 2 janvier au 30 août 1939.

dernier fixe les cours fiscaux et les publie au *Deutscher Reichsanzeiger* (1).

Dans le mois de cette publication, l'entreprise qui a émis les actions, les parts, les certificats de jouissance, ou les obligations, ainsi que le propriétaire de ces titres, peuvent formuler une opposition au cours fiscal. Celle-ci pour être recevable doit être motivée soit par le fait qu'aucune opération de vente n'a été réalisée pendant la période de référence, soit par le fait que le cours fiscal a été déterminé en fonction de données inexactes. Le Ministre statue en premier et dernier ressort sur cette opposition; sa décision est publiée au *Deutscher Reichsanzeiger* (2). Aucun délai n'est évidemment fixé en ce qui concerne la rectification des erreurs matérielles ou de calcul.

En ce qui concerne les valeurs et les participations qui ont été émises après le 30 août 1939, ainsi que celles pour lesquelles un cours fiscal n'a pas été fixé par le Ministre des Finances en raison de leur faible importance, l'évaluation est faite sur la base du cours en bourse lorsque le titre est admis à la cote, sur la base de la valeur courante dans le cas contraire.

Dans la première hypothèse d'une valeur cotée, c'est le cours pratiqué au 31 décembre de l'année précédant la date d'assiette générale de l'impôt sur la fortune qui est déterminant, à défaut le cours immédiatement antérieur. Les cours actuellement adoptés sont ceux du 31 décembre 1939. Les titres émis depuis lors sont évalués au 31 décembre de l'année qui précède des opérations d'assiette nouvelles ou supplémentaires.

Les créances qui sont inscrites sur le livre de la dette d'une collectivité publique et pour lesquelles ne circulent pas de titres négociables sont évalués d'après les cours des obligations correspondantes émises par cette collectivité.

Les actions, les parts de sociétés minières ou à responsabilité limitée, les certificats de jouissance qui ne sont pas cotés à une bourse allemande sont évalués d'après leur valeur courante.

Lorsque celle-ci ne peut être déduite du prix payé lors de ventes effectivement réalisées, elle doit être estimée en tenant compte de l'ensemble des biens et des perspectives de bénéfices de la société, à cet effet, le président du Service régional des Finances de Berlin a établi en 1935 des instructions qui constituent ce que l'on appelle la « procédure de Berlin », que la Cour

(1) Les cours actuellement en vigueur ont été publiés au D.R.A. N° 19 du 23 janvier 1940.

La *Berliner Börsen Zeitung* reproduit ces cours dans une édition spéciale.

(2) Les rectifications de cours fiscaux ainsi opérées ont été publiées au D.R.A. N° 110 de 1940.

des Finances du *Reich* a approuvées et qui ont été incorporées dans les directives relatives à l'impôt sur la fortune de 1940.

L'ensemble des biens de la société est calculé sur la base de la valeur unitaire de l'entreprise à laquelle on ajoute les biens économiques que la loi exclut des capitaux d'exploitation (1), ainsi que les participations à d'autres sociétés, et dont on retranche les dettes dont il n'a pas déjà été tenu compte. Le montant ainsi obtenu est comparé au capital social nominal et donne le rapport par lequel il faut multiplier le nominal des titres pour en avoir la valeur en fonction de l'actif net (*Vermögenswert*).

Les perspectives de bénéfice sont estimées sur la base de la moyenne des trois dernières années. Cette moyenne rapportée au capital social donne le taux moyen de bénéfices de la société qui, par comparaison au taux normal d'intérêt (5,5 % depuis un arrêt de la Cour des Finances du 23 septembre 1937, *Reichssteuerblatt*, 1937, p. 1166), donne le taux par lequel il faut multiplier le nominal des titres pour en avoir la valeur de rapport (*Ertragswert*).

La valeur courante est la moyenne arithmétique entre la valeur en fonction de l'actif net et la valeur de rapport.

Supposons une société à responsabilité limitée au capital de 100.000 RM. ayant réalisé un bénéfice moyen de 10.000 RM. au cours des trois derniers exercices, et dont l'actif net s'établit à 200.000 RM.

La valeur des parts de cette société est, en fonction de l'actif net

$$\frac{200.000}{100.000} = 200 \% \text{ de leur valeur nominale; le taux moyen}$$

des bénéfices étant de

$$\frac{10.000}{100.000} = 10 \%, \text{ la valeur de rapport}$$

des parts est de

$$\frac{10}{5,5} = 181,8 \% \text{ ou en chiffres ronds } 180 \%. \text{ La}$$

valeur courante qui est la moyenne des deux précédentes est donc de 190 %. Si la différence entre la valeur d'après l'actif net et la valeur de rapport était trop importante, il y aurait lieu d'examiner en quoi les bénéfices de la période de référence envisagée s'écartent d'un profit normal, et de modifier en conséquence la valeur courante. Dans le cas d'une société à responsabilité limitée qui construisait des machines agricoles et dont les bénéfices avaient diminué de trois quarts depuis la guerre, la Cour des Finances du *Reich* a, dans un arrêt du 24 septembre

(1) Voir section IV ci-dessous, pp. 60 et suiv.

1942 (*Reichssteuerblatt*, p. 1038), estimé qu'une réduction de 30 % du bénéfice moyen des années de référence 1937, 1938 et 1939 était insuffisante, que les bénéfices de 1940 et 1941 étant connus, il y avait lieu de les substituer à ceux des exercices 1937 et 1938 puisqu'ils reflètent les perspectives de bénéfices que pouvait escompter la société au 1^{er} janvier 1940, date de l'évaluation générale, mieux que les bénéfices antérieurs, et qu'en outre une réduction de 10 % devait être appliquée au bénéfice moyen des années 1939, 1940 et 1941 pour tenir compte du bénéfice spécialement élevé de 1939.

Cette détermination de la valeur courante est effectuée par le Service des Finances dans le ressort duquel se trouve l'entreprise, soit d'office, soit à la demande d'autres Services des Finances, soit encore à la demande du propriétaire des titres dans le délai qui lui est assigné pour produire sa déclaration d'impôt sur la fortune. Le Service des Finances peut exiger dans un certain délai de la société en question le nom des personnes qui, à la connaissance des administrateurs, possèdent une participation importante au capital social, ainsi que tous renseignements d'ordre matériel susceptibles d'étayer l'évaluation des parts. La déclaration des administrateurs doit être faite en toute science et conscience, selon la formule du Règlement des impôts du *Reich* (*nach besten Wissen und Gewissen*).

Le Service des Finances signifie sa décision aux propriétaires d'actions ou de parts qui ont demandé la fixation de la valeur courante, ainsi qu'aux titulaires de participations importantes désignés nommément comme tels dans la déclaration de la société susvisée, et à la société elle-même. Ces personnes et la société peuvent utiliser contre cette décision le recours hiérarchique devant le président du Service régional des Finances, et se pourvoir en cassation devant la Cour des Finances du *Reich*. Si la valeur courante de la participation à une société, que possède une personne est, en raison de circonstances particulières (par exemple parce que la participation permet le contrôle ou même la direction de l'entreprise), supérieure à la somme des cours en bourse ou des valeurs courantes, c'est la valeur courante propre de la participation qui doit être prise en considération. Cette dernière est alors estimée par le Service des Finances chargé d'asseoir l'impôt sur la fortune du contribuable, et non par celui dans le ressort duquel se trouve le siège de la société. Il y a lieu en principe de considérer comme importante et justifiant une majoration, la participation qui dépasse 25 % du capital social, que les parts soient au nom propre du contribuable ou à celui de ses parents jusqu'au troisième degré en ligne collatérale.

La détermination de la valeur courante s'effectue différemment en certains cas particuliers :

a) *Capital non intégralement versé.* — La Cour des Finances du Reich distingue selon qu'il s'agit de sociétés d'assurances ou d'autres sociétés. Dans la première hypothèse, le capital souscrit non versé ne constitue qu'un simple moyen de garantie, alors que dans la seconde, il constitue une créance pour la société et une dette pour les associés qu'ils peuvent déduire de leur patrimoine global.

Dans les deux cas, la valeur d'après l'actif net et la valeur de rapport ne sont pas comparées au capital nominal de la société, mais au seul capital versé.

b) *Participation d'une société à son propre capital.* — Les actions ou les parts de son propre capital qu'une société détient en son portefeuille ne sont pas prises en considération pour le calcul de l'actif net; elles le sont en revanche lorsqu'il s'agit de déterminer la valeur de rapport des titres.

c) *Abandon des perspectives bénéficiaires.* — Par dérogation à la procédure de Berlin, il n'est pas procédé au calcul de la valeur de rapport pour établir la valeur courante d'une entreprise dans certains cas : sociétés immobilières, sociétés en cours de liquidation, ou sociétés dont la valeur d'après l'actif net est sensiblement inférieure à la valeur nominale du capital. Dans ce dernier cas, en effet, il n'y aura pas de profits à proprement parler tant que l'actif net ne sera pas équivalent au moins à la valeur du capital versé.

d) *Sociétés fictives et sociétés familiales.* — Le fait qu'une société se trouve couvrir une entreprise personnelle ou familiale ne saurait donner lieu ni à une réduction de la valeur courante en raison de la difficulté d'en négocier les parts, ni à une majoration de celle-ci du fait que la direction de la société se trouve en réalité entre les mains d'une seule personne.

e) *Entreprise en cours d'organisation.* — En principe, la valeur courante d'une telle société peut être estimée égale au capital versé. Cependant, il y a lieu de tenir compte des perspectives de bénéfices lorsque celles-ci sont normales, ainsi que des résultats d'exercices postérieurs à la date d'évaluation générale.

Evaluation des titres libellés en monnaie étrangère ou se trouvant à l'étranger.

L'évaluation de valeurs allemandes libellées en monnaie étrangère se fait sur la base des cours des valeurs timbrées en Allemagne. La faculté de les estimer à leur cours à l'étranger

n'est plus admise depuis que les possesseurs de telles obligations ont la possibilité de les faire estampiller. Il n'y a aucune raison d'avantager fiscalement les contribuables qui se refusent à faire estampiller leurs titres pour des raisons personnelles.

En principe, les titres se trouvant à l'étranger sont évalués au cours de ces valeurs sur le marché allemand. Il peut cependant résulter de cette pratique des solutions trop rigoureuses. Lorsqu'un Etat étranger prohibe l'exportation des valeurs étrangères, il serait manifestement injuste d'estimer celles-ci à leur cours en Allemagne, aussi leur valeur est-elle fixée au prix que le contribuable pourrait en recueillir dans l'Etat considéré.

Il en est de même des valeurs allemandes que la législation allemande sur les devises interdit à leur porteur allemand de faire rentrer sur le territoire du *Reich*.

La valeur en Allemagne de titres étrangers est déterminée par le prix qu'en donne la *Golddiskontbank* (1) en cas d'achat, ou par le prix des devises obtenues de la vente à l'étranger et cédées à ladite banque. Il n'existe plus en effet de commerce libre des valeurs étrangères en Allemagne.

Créances et dettes en Reichsmarks.

Les créances en numéraire autres que les obligations et les titres de la dette inscrite des collectivités publiques doivent être comptées pour leur valeur nominale à moins que des circonstances particulières ne justifient une augmentation ou une diminution de cette valeur.

Il n'est pas nécessaire au point de vue fiscal qu'une créance soit reconnue comme telle en vertu du code civil, et notamment que la créance soit liquide au jour de la fixation de l'assiette générale de l'impôt sur la fortune. Son montant est alors évalué.

L'évaluation de la créance en fonction de sa valeur nominale se justifie par le fait qu'elle n'est pas destinée à être négociée et qu'une valeur courante n'existe pas pour ce genre de bien économique. Le raisonnement est encore plus pertinent en ce qui concerne les dettes.

Les circonstances particulières susceptibles de permettre une réduction de la valeur par rapport au montant nominal doivent exister à la date d'évaluation. Toutefois, une estimation provisoire est admise lorsque de telles circonstances sont probables et la rectification de la valeur est autorisée jusqu'à la remise de la déclaration de la fortune ou jusqu'à la production du bilan fiscal suivant le cas.

(1) *Banque d'Escompte Or*, créée en 1924 par le *Reich* pour le financement du commerce extérieur.

Il convient de remarquer à cet égard que les chiffres portés au bilan comptable ne constituent pas plus en matière de dettes ou de créances qu'en matière d'autres biens une évaluation obligatoire pour le fisc, mais qu'ils ont simplement la valeur d'une indication.

Les directives du 10 février 1940 relatives à l'impôt sur la fortune rappellent ce qu'il faut entendre ici par circonstances particulières en s'appuyant sur la jurisprudence antérieure de la Cour des Finances du *Reich*.

Il y a lieu de considérer comme telles l'absence ou la modicité des intérêts servis à une créance hypothécaire remboursable à une échéance encore lointaine (arrêts du 12 mai 1938, *Reichssteuerblatt*, p. 604; du 19 janvier 1939, *Reichssteuerblatt*, p. 523), la perspective certaine qu'une créance hypothécaire ne sera pas recouvrée sans pertes, malgré la garantie constituée (arrêt du 2 octobre 1930, *Reichssteuerblatt* 1931, p. 182.)

En revanche, l'insolvabilité du débiteur n'ouvre pas droit à une réduction de la valeur en faveur d'un créancier muni d'une sûreté réelle (arrêt du 16 février 1933, *Reichssteuerblatt*, p. 217) ou personnelle; en particulier, la valeur d'une créance sur une société en nom collectif ne peut être diminuée lorsqu'il reste un associé solvable (arrêt du 16 décembre 1937, *Reichssteuerblatt* 1938, p. 378) elle-même, l'interdiction ou les limitations apportées au droit de céder la créance (arrêt du 19 avril 1934, *Reichssteuerblatt*, p. 647) ou l'obtention d'un prix moindre que la valeur nominale en cas de cession d'une créance hypothécaire à échéance lointaine, mais portant intérêt à un taux normal pour l'endroit (arrêt du 10 janvier 1935, *Reichssteuerblatt*, p. 323) ou encore l'impossibilité de recouvrer immédiatement une créance hypothécaire portant intérêt en raison de la situation économique générale, ou de celle du marché des capitaux ou encore de mesures d'assistance prises par l'Etat en faveur des débiteurs (arrêts du 29 mai 1935, *Reichssteuerblatt*, p. 902, en matière d'endettement agricole et du 28 avril 1938, *Reichssteuerblatt*, p. 602, en matière de devises) n'ouvrent pas ce droit.

La guerre enfin justifie la diminution de la valeur des créances portant sur des entreprises ou des débiteurs dont la situation s'est trouvée aggravée de ce fait, tel est notamment le cas des personnes mobilisées ou évacuées des territoires considérés comme zone de combat. Des dispositions spéciales ont été prises par une circulaire du Ministre des Finances du *Reich* du 15 avril 1940 parue au *Reichssteuerblatt*, p. 441, en ce qui concerne les créances sur l'étranger.

Une créance contestée ne doit pas être laissée de ce fait hors de compte, mais être estimée en fonction de ses possibilités d'ac-

ceptation. Lorsqu'elle fait l'objet d'un procès, l'Administration doit s'en tenir à l'évaluation particulière du créancier et ne peut y substituer la sienne propre. Les créances incouvrables ne sont pas prises en considération.

Les mêmes principes sont applicables en matière de dettes. Deux particularités méritent cependant d'être signalées : d'une part, la valeur d'une dette n'est pas augmentée par l'existence d'une clause pénale en cas de retard dans le service des intérêts ou de l'amortissement ou dans le remboursement; d'autre part, celle d'une dette avec faculté de remboursement en obligations hypothécaires (*Wahlschuld*) est estimée au prix qu'en donnerait un commerçant avisé, c'est-à-dire qu'en fait le montant nominal sera réduit de la différence entre le nominal et le cours des obligations hypothécaires admises en paiement.

Il n'est pas nécessaire que la valeur d'une dette à déduire du patrimoine du débiteur soit égale à la créance correspondante dans le patrimoine du créancier. Ce dernier peut en effet réduire la valeur de la créance considérée comme douteuse au-dessous du montant nominal, alors qu'on ne saurait méconnaître au débiteur le droit de déduire l'intégralité de la créance de son patrimoine.

Toutefois, le débiteur failli qui n'a pas l'intention d'acquitter le reliquat de ses dettes n'est pas admis à déduire celles-ci de l'évaluation du patrimoine de sa femme.

La valeur des créances ou dettes à terme non productives d'intérêt est égale à leur montant nominal diminué des intérêts simples calculés au taux de 5 1/2 % sur la valeur nominale jusqu'à la date de l'échéance.

Sous le régime de la loi de 1931, la valeur était calculée par la formule dite d'HOFFMANN; c'était la somme qui, placée à intérêt simple, constituait à l'échéance un capital égal à la valeur nominale. Ni dans l'un, ni dans l'autre cas, le fisc n'utilise la « valeur actuelle » au sens mathématique du terme; il ignore ici les intérêts composés et adopte la solution la plus facile, mais la plus inexacte.

Les droits non encore échus provenant d'assurances sur la vie, d'assurances de capital ou de rentes sont évalués, en vertu du même principe de simplification, aux deux tiers des capitaux ou des primes versés. A cet égard, les remboursements effectués sur les primes, ou les distributions de bénéfices imputables sur les primes à verser ou dont l'assuré peut disposer avant la réalisation de l'objet de l'assurance doivent être déduits des capitaux versés.

Toutefois, dans le cas où le contribuable établit la valeur de rachat, c'est-à-dire la somme moyennant laquelle la police serait

rachetée par l'assureur au terme de ses statuts ou de la police, il convient d'adopter cette valeur. Les bénéfices portés au crédit de l'assuré et dont ce dernier peut disposer avant la réalisation de l'objet de l'assurance ne sont pas pris en considération, ils doivent être considérés comme biens divers au sens de la 5^e Section et sont soumis comme tels à l'impôt sur la fortune.

Lorsque le contribuable a obtenu de son assureur un prêt ou une avance de fonds sur police, les intérêts servis à ce titre ne sont pas inclus dans les primes pour la détermination de la valeur, et le prêt lui-même ne doit pas être déduit de la valeur de rachat; c'est une dette autonome seulement déductible du patrimoine global du contribuable.

Créances et dettes en monnaie étrangère.

a) *Créances et dettes intérieures.* — La question de leur évaluation a été résolue par la Cour des Finances du Reich dans un arrêt du 21 janvier 1937 publié au *Reichssteuerblatt*, p. 312. Une entreprise allemande avait reçu d'une banque allemande un crédit de \$ 100.000 en 1928. Lors de l'évaluation générale du 1^{er} janvier 1935, elle entendait déduire cette dette de son capital d'exploitation au taux de change de 1928 soit \$ 1 = 4,213 RM. Le Service des Finances soutenait que le taux au 1^{er} janvier 1935 soit \$ 1 = 2,485 RM. était applicable. La Cour des Finances a cassé cette décision.

Le montant de la dette ne doit pas être déterminé d'après le seul cours du change, mais essentiellement en vertu des conventions des parties; si l'emprunt a été souscrit avec une clause de valeur constante (*mit Wertbeständigkeitsklausel*), l'évaluation doit être faite au taux convenu, sinon l'emprunteur bénéficie de la dévaluation de la devise. Faute de clause précise à cet égard, le montant des intérêts déjà versés peut fournir une indication.

La dette doit toujours être convertie en RM.; aussi n'est-il pas tenu compte dans l'évaluation d'une dette libellée en monnaie étrangère de l'impossibilité de se procurer les devises à l'échéance.

b) *Créances et dettes à l'étranger.* — La matière est régie par la loi du 26 juin 1936 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 515) relative aux reconnaissances de dettes vis-à-vis de l'étranger, et par l'ordonnance du 5 décembre 1936 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 1010) relative aux dettes en monnaie étrangère.

Ces lois ne concernent toutefois que les dettes en numéraire résultant de la circulation des capitaux. Leurs prescriptions ne sont applicables ni aux dettes en marchandises, ni à celles qui proviennent de contrats de louage de services.

La dette doit toujours être convertie en RM. La clause payable en or est réputée non écrite.

La conversion se fait au taux du change moyen entre le cours en espèces et celui des lettres de change et des chèques (circulaire du Ministre des Finances du 25 juin 1936, *Reichssteuerblatt*, p. 722. Ce taux est publié dans le *Reichsanzeiger* à la suite des cours fiscaux des valeurs mobilières au 31 décembre qui précède une évaluation générale. Lorsque la date de clôture du bilan d'une entreprise ne coïncide pas avec ce jour, l'entreprise peut se référer au taux de conversion publié mensuellement au *Reichsanzeiger*, ou au *Reichssteuerblatt* pour l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires (*Umsatzsteuerumrechnungssatz*).

Il convient de rappeler qu'une loi du 23 décembre 1936 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 1126) a prescrit le prélèvement par le Reich des bénéfices réalisés sur des dettes libellées en monnaie étrangère lors de la dévaluation de celle-ci pour les affecter à des buts d'intérêt national. Le taux du prélèvement ne saurait toutefois dépasser 75 % du bénéfice réalisé. Cette loi s'applique aussi bien aux dettes intérieures (sauf existence d'une clause payable en or) qu'aux dettes à l'étranger.

Valeur en capital de jouissances ou de prestations périodiques.

La valeur totale des jouissances ou prestations d'une durée limitée est égale à la somme des valeurs actuelles des jouissances ou prestations annuelles, au sens mathématique de ce terme, c'est-à-dire déduction faite des intérêts composés. L'ordonnance d'application a fixé le taux de ceux-ci à 5 1/2 %, en stipulant que la valeur totale ne doit pas dépasser 18 fois le montant de la valeur annuelle. Si la durée du droit dépend en outre de la vie d'une ou de plusieurs personnes, la valeur totale ne saurait excéder la valeur d'un droit viager attaché à la plus jeune de ces personnes si le droit s'éteint au décès du dernier survivant, à la plus âgée de celles-ci, si le droit s'éteint à la mort du premier décédé. Le tableau ci-après, extrait de l'ordonnance d'application susvisée indique la valeur actuelle d'une rente annuelle de 1 RM dont le service commencerait immédiatement, et qui serait limitée à un certain nombre d'années

VALEUR ACTUELLE D'UNE RENTE ANNUELLE DE 1 RM.

Nombre d'années	Valeur actuelle	Nombre d'années	Valeur actuelle	Nombre d'années	Valeur actuelle
1	1,000				
2	1,948	19	12,246	36	16,391
3	2,846	20	12,608	37	16,536
4	3,698	21	12,950	38	16,674
5	4,505	22	13,275	39	16,805
6	5,270	23	13,583	40	16,929
7	5,996	24	13,875	41	17,046
8	6,683	25	14,152	42	17,157
9	7,335	26	14,414	43	17,263
10	7,952	27	14,662	44	17,363
11	8,538	28	14,898	45	17,458
12	9,093	29	15,121	46	17,548
13	9,619	30	15,333	47	17,633
14	10,117	31	15,534	48	17,714
15	10,590	32	15,724	49	17,790
16	11,038	33	15,904	50	17,863
17	11,462	34	16,075	51	17,932
18	11,865	35	16,237	52	17,997

Pour 53 ans ou davantage, la valeur actuelle est limitée à 18 RM.

Les jouissances ou prestations perpétuelles, c'est-à-dire dont la cessation dépend d'événements dont on ignore s'ils se réaliseront, doivent être évalués à 18 fois leur valeur annuelle.

Les jouissances ou prestations de durée indéterminée, dont la cessation dépend d'événements qui se réaliseront certainement à une date prévisible, mais aussi d'autres événements qui peuvent se produire plus tôt, doivent être évaluées à neuf fois la valeur annuelle, à moins que parmi les événements dont le terme est incertain ne figure le décès de personnes âgées de plus de 65 ans. Dans ce dernier cas, c'est la valeur d'un droit viager à la même prestation ou jouissance annuelle qui doit être pris en considération.

S'il est prouvé que la valeur courante du montant global des jouissances ou prestations périodiques est supérieure ou inférieure à la valeur actuelle, c'est la valeur courante constatée qui doit être adoptée.

Valeur en capital de jouissances ou de prestations viagères.

La valeur des rentes, jouissances ou prestations limitées à la durée de la vie d'une personne est déterminée en fonction de l'âge de celle-ci.

L'ordonnance d'application donne le tableau suivant de cette valeur :

VALEUR ACTUELLE D'UNE RENTE ANNUELLE DE 1 RM.

Personnes âgées :

1° de moins de 15 ans,	18 fois la valeur annuelle.
2° de 15 à 25 ans	17 fois la valeur annuelle.
3° de 25 à 35 ans,	16 fois la valeur annuelle.
4° de 35 à 45 ans,	15 fois la valeur annuelle.
5° de 45 à 55 ans,	13 fois la valeur annuelle.
6° de 55 à 65 ans,	10 fois la valeur annuelle.
7° de 65 à 75 ans,	7 fois la valeur annuelle.
8° de 75 à 80 ans,	5 fois la valeur annuelle.
9° de plus de 80 ans,	3 fois la valeur annuelle.

Lorsque le bénéficiaire d'une rente, d'une jouissance ou d'une prestation évaluée en conformité du tableau ci-dessus est décédé avant d'en avoir joui :

- plus de 11 ans dans le cas visé au 1°,
- plus de 10 ans dans les cas visés aux 2° et 3°,
- plus de 9 ans dans le cas visé au 4°,
- plus de 8 ans dans le cas visé au 5°,
- plus de 6 ans dans le cas visé au 6°,
- plus de 4 ans dans le cas visé au 7°,
- plus de 3 ans dans le cas visé au 8°,

la fixation des impôts non périodiques (sur les successions par exemple) doit, sur la demande qui en sera faite dans l'année du décès, sous peine de forclusion, être rectifiée en fonction de la durée réelle de la jouissance ou de la prestation.

Lorsque la durée d'une jouissance ou d'une prestation dépend de la durée de la vie d'un groupe de personnes, l'évaluation sera faite sur la base de l'âge de la plus jeune personne si le droit doit s'éteindre au décès du dernier vivant, sur celle de l'âge de la plus âgée si le droit s'éteint à la mort du premier décédé.

S'il est démontré que la valeur courante du total des jouissances ou prestations ne concorde pas avec la valeur actuelle déterminée en raison des règles ci-dessus, la valeur courante sera seule prise en considération. Toutefois, les présomptions de vie établies par la loi sont irréfragables.

Valeur annuelle de jouissances ou de prestations.

La valeur annuelle de la jouissance d'une somme d'argent est évaluée à 5 1/2 % à moins qu'une autre valeur ne soit fixée.

Les jouissances ou prestations ne consistant pas en numé-

raire, telles que l'usage d'un logement, la fourniture de nourriture, de marchandises, et autres prestations en nature, doivent être estimées aux prix moyens usités au lieu de consommation.

Si le montant des jouissances ou des prestations est incertain ou variable, comme c'est le cas de droits d'auteurs, de brevets et autres droits industriels, on devra prendre en considération le rendement annuel prévisible pour l'avenir.

§ 5. — LA NOTION DE VALEUR UNITAIRE.

Les valeurs unitaires (*Einheitswerte*) (1) sont des valeurs qui doivent être constatées *séparément* en matière d'immeubles et d'exploitations.

Alors que normalement la fixation des bases d'imposition constitue une partie intégrante de l'avertissement et ne peut donc être isolément l'objet de voies de recours (§ 213, alinéa 1 du Règlement des impôts du *Reich*), il est fixé *séparément* des valeurs servant d'assiette à plusieurs impôts pour les unités économiques et certaines de leurs parties (immeubles à usage professionnel, droits de propriété industrielle) ou sous-unités économiques (*Untereinheiten*), lorsque ces biens se trouvent en Allemagne (§ 214 dudit Règlement).

Il est délivré à ce sujet un avis de constatation (*Feststellungsbescheid*) qui constitue, même lorsqu'il est inclus dans un avertissement, une décision indépendante susceptible d'être attaquée en elle-même.

Outre la valeur unitaire, l'avis de constatation doit indiquer la nature du bien (exploitation agricole, industrielle ou commerciale, immeuble, droits de propriété industrielle) et, s'il s'agit d'un immeuble, la catégorie à laquelle il appartient lorsque l'imposition en dépend (immeuble de rapport, ou maison familiale), l'exploitation dont font partie les immeubles ou les droits de propriété industrielle, et enfin la ou les personnes qui doivent être considérées comme propriétaires du bien à l'égard du fisc.

Lorsqu'une unité économique comprend des biens situés en Allemagne et à l'étranger, il est établi une valeur unitaire globale qui est la somme de la valeur unitaire des biens sis en Allemagne et de la valeur courante des biens à l'étranger.

Lorsqu'au contraire tous les biens sont situés à l'étranger, la somme de leurs valeurs courantes ne constitue pas une valeur unitaire.

Le concept de valeur unitaire se justifiant essentiellement du point de vue fiscal, il n'y a pas lieu d'établir de valeur unitaire lorsqu'aucun impôt du *Reich* ou des communes n'est dû,

(1) §§ 20 à 23, 25 et 27 de la loi sur les procédés d'évaluation.

Arrêt de la Cour des Finances du 15 mars 1934 (*Reichssteuerblatt*, p. 443).

En revanche, il peut être déterminé deux valeurs unitaires lorsqu'une unité économique se trouve assujettie en partie seulement à un impôt, et en totalité à un autre (Règlement des Impôts du Reich, § 214, 3°).

Le terme de valeur unitaire ne signifie donc pas valeur d'une unité économique, mais valeur uniformément fixée comme base de plusieurs impôts. Il s'applique aussi bien à la valeur des subdivisions d'une unité économique qu'à celle de l'unité toute entière. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'unités économiques industrielles ou commerciales, seuls les immeubles et les droits industriels peuvent avoir des valeurs unitaires distinctes. Le matériel, les marchandises, le portefeuille, non plus que les biens divers et le patrimoine global des individus ou des sociétés n'en ont pas.

Il n'est pas établi de valeur unitaire lorsque le montant arrondi de celle-ci ne dépasserait pas 50 RM. L'arrondissement se fait ainsi qu'il suit : les valeurs inférieures ou égales à 5.000 RM sont arrondies à la dizaine de RM la plus proche, les valeurs supérieures à cette somme le sont à la centaine de RM la plus proche. Il n'est donc pas fixé de valeur unitaire lorsque la valeur d'un bien est inférieure à 56 RM. Une circulaire du Ministre des Finances du Reich du 1^{er} août 1938 (*Reichssteuerblatt*, p. 763) a réglé la procédure de communication des valeurs unitaires aux tiers par les Services des Finances. Les renseignements sont donnés, moyennant versement d'une taxe de 1 RM et le consentement du propriétaire, à tout intéressé. Ils sont en outre fournis gratuitement et sans autorisation préalable du propriétaire, aux pouvoirs publics, au N.S.D.A.P. (Parti allemand des travailleurs nationaux-socialistes), aux Services des prix, à la Reichsbank, aux notaires dans la mesure des nécessités du service, ainsi qu'à quelques autres organismes de droit public énumérés par la circulaire susvisée, complétée par celles du 29 octobre 1938 (*Reichssteuerblatt*, p. 962), des 20 mai, 10 et 16 novembre 1939 (*Reichssteuerblatt*, pp. 701, 1112 et 1118).

Evaluation générale (*Hauptfeststellung*).

Il est procédé à la fixation générale des valeurs unitaires (évaluation générale) tous les six ans en ce qui concerne les immeubles, qu'ils soient à destination agricole, industrielle, commerciale ou bourgeoise, et les droits de propriété industrielle; tous les trois ans pour les capitaux d'exploitation.

Toutefois, le Ministre des Finances peut décider que les évaluations générales auront lieu à des intervalles plus courts ou plus longs, et même différencier ces intervalles suivant la

nature des biens. Faisant usage de cette faculté, le Ministre a décidé par une ordonnance du 22 novembre 1939 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 2271) qu'une nouvelle évaluation générale des capitaux d'exploitation, en même temps qu'une estimation de la fortune globale et de la fortune sise en Allemagne des contribuables aurait lieu le 1^{er} janvier 1940 alors que la précédente évaluation générale datait du 1^{er} janvier 1935; la prochaine évaluation générale de ces capitaux aura lieu au 1^{er} janvier 1945 en vertu de l'ordonnance du 12 septembre 1942 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 552). En ce qui concerne les biens immeubles et les droits de propriété industrielle, la fixation générale des valeurs unitaires a été ajournée *sine die*.

L'évaluation générale est faite sur la base de la valeur au 1^{er} janvier. Cette date précise a été fixée afin qu'il ne puisse subsister de doutes sur les modalités du droit de propriété, mais il peut y être dérogé, notamment en matière agricole et commerciale pour tenir compte de l'exercice comptable. Chaque loi d'impôt indique la date à partir de laquelle la valeur unitaire déterminée par une nouvelle évaluation générale doit être utilisée pour l'assiette de l'impôt. En matière d'impôt sur la fortune cette date est le 1^{er} avril de l'année qui suit l'évaluation générale, elle est donc de cinq trimestres postérieure à celle-ci. Dans l'intervalle des évaluations générales il peut être procédé à des réévaluations lorsqu'il se produit des modifications importantes d'unités économiques, ainsi qu'à des évaluations supplémentaires lorsqu'apparaissent de nouvelles unités.

Réévaluation (*Wertfortschreibung*).

La réévaluation d'une unité économique en cas de modification importante de sa valeur a fait l'objet d'une réglementation abondante en raison de la difficulté de concilier les intérêts du fisc et ceux des contribuables. La loi sur les procédés d'évaluation, dans son texte du 1^{er} décembre 1936 disposait qu'il y avait lieu de procéder à une nouvelle fixation de la valeur unitaire lorsque la valeur au début d'une année civile se trouvait modifiée simultanément de plus d'un cinquième et d'au moins 1.000 RM. En matière d'immeubles, quelle que soit leur destination, ces limites étaient ramenées à un vingtième et à 500 RM. Il fallait en outre que la variation de valeur résultât d'une modification de la consistance de l'unité, c'est-à-dire d'un agrandissement ou d'une réduction de terrain par suite d'acquisition ou d'aliénation, de l'édification de constructions nouvelles ou accessoires, ou de la destruction d'immeubles bâtis par effondrement ou incendie ou autre accident.

Mais le même paragraphe 22 qui fixait les limites ci-dessus autorisait le Ministre des Finances à y apporter les modifications qu'il jugerait utiles. Celui-ci l'a fait en dernier lieu dans l'ordonnance du 4 avril 1943 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 177) relative à la fixation des valeurs unitaires, et aux impôts sur la fortune, sur les successions et sur les mutations immobilières.

Il doit désormais être procédé à réévaluation lorsque la valeur d'un bien s'est modifiée soit de plus d'un cinquième et de 100 RM au moins, soit de plus de 200.000 RM lorsqu'il s'agit d'un immeuble, quelle que soit sa destination; lorsqu'il s'agit de capitaux d'exploitation commerciale ou industrielle, la variation doit atteindre soit un cinquième et 10.000 RM au moins, soit 200.000 RM. Dans tous les cas la modification doit s'être produite avant le début de l'année pour laquelle la nouvelle valeur unitaire est applicable. Il n'est pas nécessaire, en matière d'immeubles, qu'elle soit causée par un changement de la consistance de l'unité économique, mais une nouvelle évaluation ne saurait être provoquée par la seule évolution de la conjoncture.

Le § 225 a du Règlement des impôts du *Reich* prévoit un autre cas de réévaluation : celui où il y a modification de la nature de l'objet (transformation d'une parcelle agricole en terrain à bâtir, d'un immeuble d'habitation en bureaux ou autres locaux commerciaux), ou changement dans la personne qui est réputée devant le fisc propriétaire de l'objet, lorsque la modification présente de l'importance pour l'imposition. Il est alors émis sur demande, ou d'office en cas de nécessité, un avis de réévaluation. La demande doit être présentée avant le 1^{er} janvier de l'année pour laquelle l'application de la nouvelle valeur est demandée, sous peine de forclusion, ou dans le mois de la date à partir de laquelle l'ancien avis d'évaluation est devenu inattaquable.

Chaque loi d'impôt, comme en matière d'évaluation générale, fixe la date à partir de laquelle la nouvelle valeur unitaire déterminée par la réévaluation doit être utilisée pour l'assiette de l'impôt.

En ce qui concerne l'impôt sur la fortune, cette date est le 1^{er} avril suivant la date de réévaluation. Il ne s'écoule donc qu'un trimestre entre une réévaluation et son entrée en vigueur, au lieu de cinq entre une évaluation générale et l'application des valeurs unitaires que celle-ci a déterminées.

Il ne faut pas confondre la réévaluation ainsi définie, même basée sur la découverte d'une erreur avec la rectification d'une valeur unitaire (*Berichtigungsfeststellung*). La rectification en effet ne peut intervenir que si les délais de prescriptions propres

à chaque impôt (1) ne sont pas écoulés, et elle possède un effet rétroactif, tandis que la réévaluation peut avoir lieu à tout moment et n'a d'effet que pour l'avenir.

Le § 222 du Règlement des impôts du *Reich* limite les cas dans lesquels il peut être procédé à une rectification à la découverte avant l'expiration du délai de prescription, de faits ou de moyens de preuve nouveaux qui justifient une imposition plus ou moins élevée, ou d'erreurs dont le redressement justifie une imposition moins élevée (ou plus élevée, mais seulement s'il s'agit de l'impôt sur les successions ou d'impôts de consommation).

Evaluation supplémentaire (*Nachfeststellung*).

Lorsqu'après la fixation générale des valeurs unitaires apparaît une nouvelle unité économique, ou que disparaît le motif qui faisait exonérer une unité déjà existante de l'impôt, il est procédé à une évaluation supplémentaire de ces biens. Celle-ci est basée sur la situation constatée au 1^{er} janvier de l'année suivant la formation de la nouvelle unité ou la disparition du motif d'exonération, à moins que l'exonération, accordée pour une certaine durée, ne soit arrivée à son terme. La date de l'évaluation supplémentaire serait alors le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'obligation fiscale prend naissance.

La date d'utilisation de la nouvelle valeur unitaire pour l'assiette d'un impôt est déterminée séparément par chaque loi d'impôt. En matière d'impôt sur la fortune, elle est fixée au 1^{er} avril suivant la date de l'évaluation supplémentaire.

SECTION II

Biens agricoles et forestiers.

Le paragraphe 28 de la loi énumère les biens qui sont classés sous cette rubrique, ce sont :

- 1° les propriétés agricoles,
- 2° les propriétés forestières,
- 3° les propriétés viticoles,
- 4° les propriétés horticoles,
- 5° les autres biens agricoles et forestiers.

La présente section conservera la même subdivision.

(1) Il n'y a pas de prescription propre à la fixation des valeurs unitaires.

§ I. — LA PROPRIÉTÉ AGRICOLE.

Avant d'indiquer le mode d'évaluation basé sur la valeur de rapport et le système des exploitations types qui permet d'assurer l'uniformité des évaluations sur l'ensemble du territoire du *Reich* grâce à l'intervention d'un Comité consultatif d'évaluation, il convient de bien préciser la notion de propriété agricole.

Notion de propriété agricole.

Font partie de la propriété agricole tous les biens qui composent une unité économique affectée essentiellement et de façon permanente à un but agricole (1). Ces biens comprennent notamment les terres, les bâtiments, les capitaux d'exploitation fixe et circulant, les exploitations accessoires et les cultures spéciales. En matière agricole le capital fixe est constitué par les instruments de production quels qu'ils soient : outils, machines, animaux de trait, cependant que le capital circulant englobe les engrais, les semences, les fourrages, le bétail à l'engrais ou destiné à la vente. En revanche, la loi exclut du capital de l'exploitation agricole les moyens de paiement, les créances en numéraire et les valeurs mobilières. Ces biens ne sont soumis à l'impôt qu'en tant que biens divers et échappent de ce fait aux taxes qui frappent la propriété agricole pour elle-même (ils sont donc soumis à l'impôt sur la fortune tandis qu'ils échappent à l'impôt foncier et à la cotisation pour la Corporation de l'Alimentation).

Réciproquement, les dettes en numéraire ne sont pas prises en considération pour la détermination de la valeur unitaire de la propriété, mais seulement lors de la détermination du patrimoine global de l'agriculteur.

Il convient encore de noter que le capital circulant lui-même n'entre en ligne de compte que dans la mesure où il est nécessaire à la continuation de l'exploitation jusqu'à la prochaine récolte. La valeur des engrais, semences, fourrages dépassant les besoins propres de l'entreprise pour une campagne sont réputés biens divers. Les rentrées se produisant au moment de la récolte, et les salaires en espèces payables à cette époque ne doivent pas être pris en considération dans le calcul de ce fonds de roulement normal. La prochaine récolte est l'époque dès laquelle il sera possible de vendre les produits de la récolte en quantité appréciable. Cette époque varie suivant les cultures

(1) §§ 29 et 30 de la loi sur les procédés d'évaluation.

et suivant les régions, mais ne s'établit généralement pas avant octobre.

La loi entend par cultures spéciales les cultures permanentes ou de longue durée, qui occupent une partie de la superficie de l'entreprise agricole. Telles sont par exemple la culture du houblon, celle des asperges ou des bruyères. S'il s'agissait de l'espèce de monocultures, hypothèse qui se présente rarement en Allemagne, l'entreprise relèverait de la propriété horticole et devrait être évaluée selon des règles spéciales.

Elle assimile aux exploitations agricoles les entreprises qui ont pour but l'élevage, l'engraissement des animaux, ainsi que les laiteries, les basses-cours et autres exploitations semblables lorsque ce sont principalement les produits agricoles de l'entreprise qui servent à la nourriture des bêtes.

La loi comprend encore dans la propriété agricole les droits emphytéotiques et les autres droits assimilés à la propriété foncière dont l'objet consiste en une jouissance agricole.

Elle répute enfin propriété agricole accessoire l'exploitation qui serait commerciale ou industrielle si elle n'était étroitement rattachée du point de vue économique à une exploitation agricole principale. Cette exploitation accessoire n'est pas évaluée séparément mais peut donner lieu à une majoration de la valeur unitaire calculée comme il est dit plus bas.

Il peut être difficile de déterminer si des immeubles d'habitation, notamment une maison de maîtres ou un château, font partie de la propriété agricole, ou doivent être considérés comme propriété foncière (voir section III). Il s'agit là uniquement d'une question d'espèces, à trancher en fonction de la liaison qui existe entre l'immeuble et les terres qui l'entourent, ainsi qu'en a décidé à maintes reprises la Cour des Finances du *Reich*.

Les terrains qui servent à des fins autres qu'agricoles proprement dites doivent être compris dans la propriété agricole et l'ensemble de l'exploitation évalué uniformément si l'application des taux spéciaux à l'hectare pour chaque terrain (vignobles, bois) ne diffère pas considérablement du résultat obtenu en multipliant la superficie totale de l'exploitation par le taux à l'hectare applicable à l'entreprise en matière agricole. Dans le cas contraire, il doit être procédé à une évaluation spéciale pour les biens suivants : forêts, vignobles, jardins, terrains vagues, carrières, étangs ou rivières lorsque ces biens ne constituent pas une exploitation indépendante.

Les capitaux fixe et circulant, notamment les bâtiments, doivent toujours être compris dans l'évaluation unitaire de l'entreprise agricole, même lorsqu'ils n'appartiennent pas au propriétaire du sol. Dans ce cas, la part revenant à chacun des pro-

priétaires doit être, en ce qui concerne l'impôt sur la fortune, évaluée proportionnellement à la participation de celui-ci à la valeur totale. La valeur de chaque participation constitue une valeur unitaire.

La part du propriétaire d'une exploitation agricole dans d'autres terrains peut être comprise dans l'évaluation de cette exploitation lorsqu'elle est gérée en même temps que celle-ci. Tel est le cas de prairies ou d'étangs possédés en copropriété ou en main commune.

Règle d'évaluation : la valeur de rapport.

La valeur unitaire de la propriété agricole (1) par dérogation aux prescriptions générales exposées plus haut, n'est pas la valeur courante des biens, mais leur valeur de rapport, c'est-à-dire leur valeur obtenue par capitalisation du revenu net que l'exploitation peut rapporter en une année moyenne. La loi sur les procédés d'évaluation fixait le taux de capitalisation à 25 pour 1, mais le Ministre, faisant usage de l'autorisation qui lui était donnée par la loi *in fine*, a ramené ce taux à 18 pour 1.

Dans la détermination du revenu net moyen annuel, il faut supposer que l'exploitation est gérée normalement, selon les usages, et avec le concours d'ouvriers salariés, qu'elle n'est pas grevée de dettes.

Il doit en outre être tenu compte de toutes les circonstances qui influent sur la productivité ou dont dépend la vente des produits obtenus, notamment de la nature du sol et de sa qualité, du climat, de la situation des bâtiments, du remembrement ou du morcellement de l'exploitation, des conditions de transport et de vente ainsi que du marché du travail.

Les bâtiments, les capitaux fixe et circulant, les exploitations accessoires et les cultures spéciales ne doivent pas être évalués séparément, mais être pris en considération lors de la détermination de la valeur de rapport.

Il convient de noter que si l'évaluation des terres et du capital fixe en général se fait aux époques déterminées comme il a été dit plus haut (tous les six ans en principe au 1^{er} janvier), une date spéciale a été désignée en ce qui concerne le capital circulant. Cette date est le 30 juin de l'année qui précède l'évaluation générale ou supplémentaire ou la réévaluation, à moins que le contribuable ne tienne une comptabilité régulière sur la base de laquelle est assis l'impôt général sur le revenu. Dans

(1) §§ 31 à 33 de la loi sur les procédés d'évaluation.

ce dernier cas, l'évaluation est faite à la date de clôture de l'exercice comptable.

La valeur unitaire d'une exploitation ne peut être inférieure à un certain minimum autrefois égal à la valeur qui aurait été attribuée à la seule maison d'habitation. Le législateur visait alors les cités ouvrières dans lesquelles les locaux d'habitation sont loués avec quelques terres. En 1934 il a élargi le concept de valeur minimum de telle façon qu'il s'applique maintenant aux exploitations agricoles de petite et même de moyenne importance.

La nouvelle valeur minimum (*Mindestwert*) est égale à la somme de la valeur locative de la maison (*Wohnungswert*) et de la valeur économique des biens agricoles qui l'accompagnent (*Wirtschaftswert*). La valeur locative est elle-même obtenue en multipliant par le coefficient local approprié le loyer brut annuel (voir Section III). Les bâtiments non habités sont évalués avec le reste de l'exploitation et rentrent dans la valeur économique. Celle-ci est calculée comme pour une entreprise agricole normale, mais les taux à l'hectare applicables (v. ci-dessous) sont, pour tenir compte de l'évaluation séparée des locaux d'habitation, diminués des quantités suivantes : 20 % en ce qui concerne les cultures, 5 % pour les forêts, 15 % pour les vignobles. Les jardins sont évalués comme s'il n'y avait aucune maison.

Les exploitations-types. Le taux de productivité.

Aux fins d'assurer une évaluation uniforme de toutes les exploitations agricoles du *Reich*, le Ministre des Finances, assisté d'un comité d'évaluation dont la composition et le rôle seront repris ci-dessous, fixe pour un certain nombre de celles-ci le pourcentage de leur productivité à l'hectare par rapport à la productivité à l'hectare de l'exploitation ayant le plus haut rendement dans le *Reich* (*Reichsspitzenbetrieb*) (1).

Ces entreprises, dites exploitations-types (*Vergleichsbetriebe*) sont choisies, à raison d'un certain nombre (une vingtaine en moyenne) par ressort de Service régional des Finances parmi les entreprises les plus caractéristiques de l'économie de la région.

Le *Reichssteuerblatt* publie les taux de productivité ainsi établis. Les taux actuellement en vigueur ont fait l'objet d'un avis du Ministre des Finances du 18 février 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 281).

Deux exploitations possèdent le taux de 100, et se classent

(1) §§ 34 à 36 de la loi sur les procédés d'évaluation.

comme *Reichsspitzenbetriebe*, l'une dans la région de Magdebourg, l'autre dans la région de Cassel. Dans chaque région les taux des exploitations types s'échelonnent assez régulièrement entre un maximum variant entre 97 (Hanovre) et 60 (Königsberg, Stettin) et un minimum voisin de 10 suivant la richesse du sol et les possibilités de culture.

Les présidents des Services régionaux des Finances peuvent fixer pour d'autres exploitations (*Untervergleichsbetriebe* : exploitations-types de deuxième ordre) le pourcentage de leur productivité par rapport à l'exploitation désignée par le Ministre comme ayant le plus haut rendement dans le *Reich*. A cet effet les présidents des Services régionaux nomment en accord avec les chefs régionaux de la Corporation Agricole (*Landesbauernführer*) des comités d'experts (*Gutachterausschüsse*) qui les conseillent dans le choix des exploitations types de deuxième ordre, ainsi que dans la fixation de leur taux de productivité. La publication des décisions des présidents des Services régionaux résulte de leur simple communication aux chefs régionaux de la Corporation Agricole. Il existe environ 7.000 exploitations types de deuxième ordre pour le territoire de l'ancien *Reich*, contre 481 de premier ordre. Cependant que les facteurs de productivité non personnels, comme la nature du sol, le climat, la situation relative des bâtiments et des terres, les possibilités de transports et de débouchés entrent en ligne de compte pour leur état de fait, les autres circonstances qui influent sur le rendement sont toujours supposées comme normales, étant donnée l'importance de l'entreprise. Il en est ainsi notamment de la proportion du capital fixe et du capital circulant.

On peut noter un dernier reste de la diversité de législation qui existait en matière d'évaluation dans le § 36 alinéa 3 de la loi qui dispose que « lors du calcul des pourcentages de productivité, l'on devra notamment faire état des données existantes dans les différents Pays pour l'évaluation de la productivité (produit net en matière d'impôt foncier, produit normal, produit net, revenu cadastral, capital imposable, etc.), lorsque ces données pourront être utilisées ». En fait elles ne pourront guère l'être, car elles avaient été établies suivant des modes variant avec chaque Pays, et souvent n'ont pas été tenues à jour; elles seront remplacées à l'avenir par les résultats du recensement des terres prévu par la loi sur l'évaluation des terrains de culture (*Bodenschätzungsgesetz*) du 16 octobre 1934. Cette loi prescrit, en sus du recensement, la détermination de la productivité des terres d'une façon uniforme pour tout le *Reich* par comparaison à des terrains types (*Musterstücke*).

Etablissement des valeurs de comparaison.

La valeur de comparaison (*Vergleichswert*) d'une entreprise est égale au produit de sa valeur à l'hectare par sa superficie (1). Cette valeur à l'hectare est directement fixée par le Ministre des Finances assisté du Comité d'évaluation pour l'exploitation ayant le meilleur rendement du *Reich* (valeur maximum) (2); elle s'établit simplement pour les exploitations types de premier et de deuxième ordre en appliquant à la valeur maximum le taux de productivité de chacune d'elles; elle est enfin déterminée pour les exploitations ordinaires par comparaison de leur productivité avec celle des exploitations types, en évitant, comme dans le calcul des taux de productivité, de prendre en considération les circonstances ayant un caractère personnel.

La valeur de comparaison ainsi déterminée est réputée valeur unitaire de l'entreprise. Elle peut toutefois être modifiée lorsque la situation effective des facteurs de productivité dépendant de la volonté du propriétaire et réputés normaux pour l'importance de l'exploitation s'écarte sensiblement de cette situation théorique, et qu'il en résulte une diminution ou une augmentation notable de la productivité.

La déduction ou la majoration de la valeur de comparaison est alors égale à 18 fois le montant de la différence entre le revenu qui serait obtenu dans la situation théorique et le revenu moyen que peut rapporter l'entreprise dans sa situation de fait.

Toutefois en matière de capital circulant il ne peut être procédé qu'à une déduction pour insuffisance des existants. Un surplus de ces derniers est considéré comme faisant partie des biens divers (voir Section V). Il n'est donc pris en considération que pour le calcul du patrimoine global du propriétaire soumis à l'impôt sur la fortune, et ne modifie pas la valeur unitaire de l'exploitation. C'est ainsi qu'un stock d'engrais dépassant les besoins d'une année est considéré comme un placement de l'agriculteur et non comme un approvisionnement de l'entreprise.

Composition et fonctionnement du Comité d'évaluation.

Le comité consultatif d'évaluation (*Bewertungsbeirat*) a pour rôle de conseiller le Ministre des Finances du Reich (3) :

1° lors du choix des exploitations types de premier ordre,

(1) §§ 37 à 40 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(2) La valeur maximum à l'hectare actuellement en vigueur est de 3.780 RM. Elle résulte du § 12 de l'ordonnance d'application du 2 février 1935.

(3) §§ 41 à 44, 46, 47, alinéa 5, de la loi sur les procédés d'évaluation.

2° lors de la fixation du taux de productivité de ces dernières,

3° lors de la fixation de la valeur maximum à l'hectare,

4° en cas de nécessité, à l'occasion d'autres mesures qu'il y aurait lieu de prendre en vue d'assurer l'uniformité des évaluations dans tout le territoire du *Reich*.

Comme il doit remplir la même tâche en matière forestière et viticole, le Comité d'évaluation se compose de trois sections : agricole, forestière et viticole. Dans chacune d'elles siègent le Ministre des Finances ou un fonctionnaire délégué par lui en qualité de chef du comité, et deux fonctionnaires délégués par deux Pays en qualité de représentants de ceux-ci. Les Pays représentés sont désignés par le Ministre des Finances.

La section agricole comprend en outre six membres désignés par le Ministre des Finances en accord avec le Ministre du *Reich* compétent. Ces membres doivent être agriculteurs ou tout au moins posséder une connaissance générale des questions agricoles. Ils peuvent être révoqués à tout moment par le Ministre du *Reich* sans indication des motifs. Le Ministre fixe l'indemnité qui leur sera allouée à l'occasion de leurs travaux au sein du comité.

La section forestière et la section viticole comprennent chacune quatre membres ayant respectivement professions d'exploitants forestiers ou de viticulteurs, ou, à tout le moins, experts en la matière.

Les membres ainsi désignés doivent promettre solennellement devant le Chef du comité de participer aux délibérations du Comité en leur âme et conscience et sans considération de personnes, ainsi que de conserver le secret sur lesdites délibérations et sur la situation des contribuables dont ils auront pris connaissance à l'occasion de leurs fonctions, et de ne pas utiliser sans autorisation les secrets d'affaires ou de fabrication.

Cette promesse tient lieu de serment et les dispositions de l'article 412 du Règlement des impôts du *Reich* réprimant la violation du secret fiscal sont applicables ici. Toute violation de celui-ci est punie d'amende ou d'emprisonnement jusqu'à six mois. Si le secret a été utilisé personnellement ou a été divulgué dans le dessein de nuire au contribuable, la peine de prison peut être doublée de l'interdiction d'exercer toute fonction publique pendant une durée de 1 à 5 ans.

Le Ministre des Finances fixe le programme des travaux auxquels préside effectivement le chef du comité. Il n'est procédé à aucun vote au cours de ces travaux qui ne sont pas publics; le Comité peut, s'il le désire, entendre des membres de la Corporation de l'Alimentation et d'autres personnes compétentes. Il

possède pour toute l'étendue du *Reich* les pouvoirs qui sont conférés aux Services des Finances en ce qui concerne la constatation des impôts, notamment ceux qui sont prévus par le § 173 du Règlement des impôts du *Reich* : ils ont accès dans les immeubles et sur les terres des contribuables pendant les heures habituelles de travail et peuvent exiger des contribuables les renseignements de tout ordre dont ils ont besoin.

Après délibération du Comité d'évaluation, le Ministre des Finances du *Reich* prend la décision dont il porte l'entière responsabilité et la publie dans le *Reichssteuerblatt*. Avis de cette publication est également donné dans le *Deutscher Reichsanzeiger* et dans le *Reichsministerialblatt* (1). Les décisions publiées ne peuvent être ni rapportées ni modifiées à l'exception des fautes d'orthographe ou de calcul et des autres inexactitudes évidentes.

A moins que le Ministre des Finances n'en décide autrement, les décisions qu'il a prises reçoivent par leur publication force obligatoire pour la fixation générale des valeurs unitaires ainsi que pour les réévaluations ou évaluations supplémentaires auxquelles il sera procédé jusqu'à la prochaine évaluation générale.

(1) Il n'existe pas en Allemagne de *Journal officiel* comparable à celui de l'Etat français, mais une série de publications officielles.

Le *Reichsgesetzblatt* publie seulement les lois, les décrets du *Führer* et les ordonnances ministérielles qui ont force légale. Il est divisé en deux parties dont la première renferme les dispositions ayant le caractère le plus général, et dont la seconde est réservée à la publication des traités internationaux, des règlements budgétaires, de la législation en matière de brevets et de modèles déposés, des avis des compagnies de chemin de fer et des banques d'émissions.

Le *Reichsministerialblatt* contient les dispositions d'application des lois, décrets et ordonnances. Il constitue un complément du *Reichsgesetzblatt*.

Le *Deutscher Reichsanzeiger* und *Preussischer Staatsanzeiger* publie les lois, les ordonnances et les arrêtés ministériels les plus importants, même déjà parus dans d'autres bulletins officiels, ainsi que les décisions et communications des Offices nationaux et des divers organismes corporatifs, les cours cotés en bourse, les cours fiscaux établis par le Ministre des Finances pour l'évaluation des valeurs mobilières. Il joue également le rôle du *Bulletin des annonces légales obligatoires*.

Chaque Ministère possède en outre un ou plusieurs bulletins officiels qui contiennent, en sus des lois, décrets et ordonnances déjà publiées dans le *Reichsgesetzblatt* et intéressant le département, les arrêtés ministériels, les directives et circulaires administratives.

Le Ministère des Finances notamment édite : le *Reichssteuerblatt*, en ce qui concerne la législation fiscale, les devises, les dommages de guerre, et la jurisprudence de la Cour des Finances du *Reich* ;

Le *Reichszollblatt*, en matière de douanes, d'impôts indirects, de monopoles de l'alcool, des édulcorants et des allumettes ;

Le *Reichshaushalt und Besoldungsblatt* pour le traitement des fonctionnaires et des employés, ainsi que les salaires des ouvriers de l'Etat ;

L'*Amtsblatt der Reichsfinanzverwaltung* pour les nominations, promotions, mutations et révocations des fonctionnaires.

§ 3. — LA PROPRIÉTÉ FORESTIÈRE.

Font partie de la propriété forestière tous les biens qui composent une unité économique affectée essentiellement et de façon permanente à un but sylvicole (1). Le concept de propriété agricole, le principe de l'évaluation sur la base de la valeur de rapport et la notion de valeur minimum se transposent en matière de propriété forestière sans difficulté; toutefois les irrégularités possibles des coupes de bois et l'importance des accès ont conduit le législateur à fixer quelques règles spéciales. Les bois coupés ne sont comptés dans le capital circulant de l'entreprise que dans la mesure où ils ne dépassent pas le volume d'une coupe annuelle régulière.

La valeur de rapport de la propriété forestière doit être calculée en partant de propriétés dont l'exploitation est permanente de telle sorte que se présente un échelonnement régulier de l'âge des peuplements. Il n'est pas déterminé de propriété forestière ayant le rendement maximum pour le *Reich*, ni de taux de productivité. Le Ministre des Finances fixe seulement pour chaque espèce de bois, chaque catégorie de terrain, chaque densité de peuplement, et en tenant compte des divers prix de vente réalisables, la valeur de rapport à l'hectare d'une exploitation régulière; il indique en outre le pourcentage de cette valeur applicable à chaque peuplement d'âge différent ainsi que la valeur à l'hectare des demi-futaies, des taillis, et des bois de montagnes destinés à la fixation du sol.

En vue d'assurer l'uniformité des évaluations, le Ministre des Finances désigne un certain nombre d'exploitations de référence (*Bewertungstützpunkte*) (2) qui jouent un rôle voisin de celui des exploitations-types en matière agricole.

Lors de la fixation de la valeur à l'hectare, il doit être tenu compte de la situation effective en ce qui concerne la nature du sol, le climat, les conditions de transport et d'écoulement, la situation du marché du travail ainsi que l'existant en bois; au contraire, c'est la situation théorique normale qui doit être prise en considération lorsqu'il s'agit d'apprécier le morcellement ou les facilités d'exploitation à l'intérieur de l'entreprise. Lorsque l'état de fait s'écarte sensiblement de cette situation

(1) § 45 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(2) La valeur de rapport à l'hectare de ces exploitations de référence, au nombre de 235, soit une dizaine par région, a été publiée par un avis du 18 février 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 281) à la suite des taux de productivité des exploitations types. Elle varie de 2.514 RM. dans la région de Stuttgart, à 94 RM dans le Brandebourg.

théorique, la valeur de rapport est majorée ou diminuée en conséquence.

Les fractions d'une unité économique forestière effectuées à l'agriculture, à l'horticulture ou à la viticulture sont évaluées séparément, à moins que la différence de valeur qui résulterait d'une estimation distincte ne justifie pas ce supplément de travail.

§ 3. — LA PROPRIÉTÉ VITICOLE.

Font partie de la propriété viticole tous les biens d'une unité économique affectée principalement à la culture de la vigne.

Avec elle se retrouvent presque toutes les caractéristiques de la propriété agricole (1). Aussi la loi se borne-t-elle à renvoyer aux prescriptions déjà indiquées en matière d'agriculture. Les exploitations-types sont remplacées par des vignobles-types au nombre de 100 pour l'ancien *Reich* (2). La valeur maximum à l'hectare qui est aussi une valeur de rapport s'établit au chiffre élevé de 160.000 RM pour les vignobles du Doktorberg à Berncastel (vins réputés de la Moselle), mais les taux de productivité varient pour les vins plus ordinaires entre 2 et 12 %. Ils sont donnés avec deux décimales en raison de leur faible échelonnement et de l'importance de la valeur maximum à l'hectare. Les réserves de vins provenant de la dernière récolte sont considérées comme capital circulant normal. Lorsque la qualité d'un cru justifie un vieillissement prolongé avant la mise en vente, une réserve correspondant au nombre d'années pendant lequel le vin est habituellement conservé est également incluse dans la valeur unitaire de l'entreprise. La situation des bâtiments ainsi que le morcellement des vignes ne seront pas estimés en raison de leur situation réelle, mais sur la base de conditions normales pour la région.

Une majoration ou une diminution de la valeur unitaire peut être accordée lorsque la situation de fait diffère par trop de cette situation théorique.

Les parties d'une unité économique viticole affectées à l'agriculture, à l'horticulture ou à la sylviculture sont évaluées séparément à moins que la différence de valeur qui résulterait d'une estimation distincte ne soit par trop minime.

§ 4. — LA PROPRIÉTÉ HORTICOLE.

Font partie de la propriété horticole les unités économiques affectées à la production des légumes, des fruits, des fleurs, ainsi

(1) § 47 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(2) Avis du 18 février 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 281).

que les pépinières d'arbres fruitiers (1). En revanche les jardins d'agrément dont les frais ne sont pas couverts par les récoltes en sont exclus.

L'évaluation se fait comme en agriculture sur la base de la valeur de rapport, en estimant tous les facteurs de productivité sur la base de leur situation effective. Du fait qu'il n'existe plus de base théorique, la valeur unitaire est toujours égale à la valeur de rapport, sans majoration, ni déduction. Afin de faciliter la détermination de celle-ci, le Ministre des Finances du Reich a fixé (2) la valeur à l'hectare de quelques entreprises de référence (*Bewertungstützpunkte*). Ces valeurs sont applicables en ce qui concerne les légumes, à 11 régions, pour les asperges à 3 régions, pour les fruits à 9 régions et à une seule-ment pour les pépinières. En dehors de ces régions, et pour les autres cultures, chaque exploitation est évaluée séparément.

Il n'existe pas de Comité consultatif d'évaluation pour assister le Ministre dans cette tâche.

La maison d'habitation du propriétaire, ainsi que les surfaces affectées à l'agriculture, à la sylviculture ou à la viticulture, font l'objet d'évaluations séparées. Mais le fait que la maison d'évaluation est estimée à part en horticulture alors qu'elle fait partie de la propriété agricole, forestière ou viticole autorise une réduction de 20 % de la valeur à l'hectare des surfaces emblavées, de 5 % de la valeur des terres boisées et de 15 % des superficies plantées en vigne.

Il a été impossible d'évaluer la maison d'habitation en même temps que la propriété horticole en raison de son importance relative très variable par rapport aux potagers ou vergers qui l'entourent.

§ 5. — LES AUTRES BIENS AGRICOLES ET FORESTIERS.

Sous ce terme, la loi entend les propriétés consacrées à l'élevage des poissons d'eau douce et à leur pêche ainsi qu'à l'apiculture, et les troupeaux transhumants qui ne peuvent être rattachés à une exploitation agricole (3).

Ces biens sont évalués sur la base de la valeur de rapport, mais la maison d'habitation de leur propriétaire appartient, non aux biens agricoles et forestiers, mais aux biens fonciers dont l'étude sera l'objet de la section suivante.

(1) § 48 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(2) Avis des 2 octobre 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 1265), 27 novembre 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 1465), et 19 juin 1937 (*Reichssteuerblatt*, p. 742).

(3) § 49 de la loi sur les procédés d'évaluation.

SECTION III

Les biens fonciers sans affectation professionnelle.

Etant donnée l'inclusion d'immeubles bâtis et non bâtis dans les unités économiques agricoles, commerciales et industrielles, il importe de bien définir ce que la loi sur les procédés d'évaluation entend par biens fonciers, avant d'en donner le mode d'estimation, variable suivant qu'il s'agit d'immeubles bâtis ou non bâtis.

§ 1^{er}. — NOTION DE BIENS FONCIERS.

Les biens fonciers comprennent le sol (*Grund und Boden*), le dessus et le dessous ainsi que les accessoires du sol, le droit héréditaire de construire et les autres droits assimilés à des immeubles (1). Les bâtiments édifiés sur le sol d'autrui sont considérés comme immeubles séparés, même s'ils constituent une partie intégrante du sol.

Les immeubles qui font partie d'unités économiques, agricoles, commerciales ou industrielles, ainsi que les droits industriels portant sur des immeubles ne font pas partie de la propriété foncière. Celle-ci comporte donc principalement les immeubles d'habitation, les terrains à bâtir et sauf quelques exceptions, les immeubles donnés à bail pour des fins commerciales.

Cependant, les terrains utilisés en agriculture (au sens large du mot) doivent être considérés comme biens fonciers lorsque leur situation ou les circonstances, notamment les possibilités de vente donnent à prévoir qu'ils seront bientôt désaffectés (pour être bâtis, transformés en routes ou terrains industriels, etc.). Lorsque de tels biens font partie d'un domaine héréditaire, ils ne seront réputés biens fonciers que si le changement de destination doit intervenir certainement dans les deux ans de l'évaluation générale.

Il est intéressant de noter l'estimation forfaitaire qu'a prévu l'ordonnance d'application (2) pour les droits de construire héréditaires (3).

(1) §§ 50 et 51 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(2) § 46 de l'ordonnance du 2 février 1935.

(3) Le droit de construire héréditaire (*Erbbaurecht*) est le droit héréditaire et aliénable de construire sur ou sous le sol d'autrui et de conserver la propriété des constructions ainsi faites. Ce droit doit être considéré comme un immeuble. Il doit être inscrit au registre foncier et doit toujours occuper le

Lorsqu'un terrain est grevé d'un tel droit, il est évalué globalement (sol, constructions, etc.). Lorsque la durée du droit excède 50 ans à la date d'évaluation, la valeur est attribuée en totalité au preneur. Dans le cas contraire, la valeur globale doit être répartie entre le sol et les constructions en proportion de leurs valeurs communes respectives. Le titulaire du droit est imposable pour la valeur des constructions et pour une fraction de la valeur du sol égale à :

90 %	lorsque la durée du bail à courir est de 45 à 50 ans
80 %	— — — — — 40 à 45 —
70 %	— — — — — 35 à 40 —
60 %	— — — — — 30 à 35 —
50 %	— — — — — 25 à 30 —
40 %	— — — — — 20 à 25 —
30 %	— — — — — 15 à 20 —
20 %	— — — — — 10 à 15 —
10 %	— — — — — 5 à 10 —
5 %	— — — — — 0 à 5 —

La valeur restante du sol est imputée au propriétaire.

Le droit à un loyer pour l'usage du sol n'est pas pris en considération dans l'estimation de la propriété foncière, mais entre seulement en compte dans le patrimoine global du propriétaire au titre des biens divers.

§ 2. — EVALUATION DES IMMEUBLES BATIS.

Le paragraphe 52 de la loi qui porte ce titre se borne à stipuler que la valeur attribuée à un immeuble bâti ne saurait être inférieure à la valeur qui serait attribuée au sol et renvoie pour le reste à l'ordonnance d'application (1).

Celle-ci établit des règles s'appliquant aussi bien aux immeubles bâtis faisant partie de la propriété foncière, qu'à ceux qui relèvent d'exploitations commerciales ou industrielles. Elle n'exclut donc que les bâtiments faisant partie d'entreprises agricoles.

L'ordonnance distingue cinq catégories d'immeubles bâtis :

1° les immeubles loués pour habitation (*Mietwohngrundstücke*) ; c'est-à-dire comportant plusieurs logements et destinés à être habités dans une proportion supérieure à 80 % de leur loyer brut ;

premier rang parmi les inscriptions qui grevent le fonds. Il ne peut être purgé en cas de vente aux enchères. Il peut enfin être limité par une clause de retour prévoyant dans certaines hypothèses la dévolution des bâtiments au propriétaire du sol. (Ordonnance du 15 janvier 1919, *Reichsgesetzblatt*, p. 72).

(1) §§ 32 à 45 de l'ordonnance du 2 février 1935.

2° les immeubles commerciaux (*Geschäftsgrundstücke*), c'est-à-dire utilisés à des fins commerciales, industrielles ou administratives par leur propriétaire ou par des tiers pour plus de 80 % de leur loyer brut;

3° les immeubles à affectation mixte (*Gemischtgenutzte Grundstücke*), c'est-à-dire affectés à des fins commerciales ou destinés à être habités bourgeoisement sans pouvoir être classés dans les catégories 1, 2 ou 4;

4° les maisons d'habitation (*Einfamilienhäuser*) qui ne renferment qu'un seul logement compte non tenu des locaux habités par les domestiques (concierges, jardiniers, chauffeurs, veilleurs, etc.), qu'elles soient ou non habitées par le propriétaire;

5° les immeubles ne rentrant pas dans les catégories précédentes, notamment les constructions légères sans fondations et les immeubles utilisés par des cercles ou des foyers.

Les immeubles loués pour habitation et ceux dont l'affectation est mixte sont évalués à un multiple de leur loyer. Ce multiple est fixé par les Services régionaux des Finances pour chaque groupe d'immeubles tels qu'ils viennent d'être définis (groupes qui peuvent être à leur tour subdivisés, si les circonstances l'exigent) et pour chaque district. Le district est en l'espèce une subdivision territoriale dans laquelle les conditions de location sont comparables. Ce peut être une ou plusieurs communes, ou un quartier urbain seulement. Le président du Service régional détermine le multiple en fonction de la situation du marché immobilier; il peut le diminuer ou le majorer lorsque dans le siège d'un Service des Finances se trouvent des communes entre lesquelles le taux de l'impôt foncier (1) varie fortement. Les divers multiplicateurs ainsi édictés par les Services régionaux des Finances sont publiés au *Reichsministerialblatt* sous forme d'ordonnance (2) (ordonnance du 17 décembre 1934, *Reichsministerialblatt*, p. 785).

Le loyer brut comprend les charges imposées au locataire sans affectation déterminée. Cette notion exclut les frais de chauffage, lorsque le propriétaire assure le chauffage central et l'eau chaude, d'entretien d'ascenseur et le prix de divers services fournis par le propriétaire : vapeur, électricité, air comprimé.

Il n'est pas tenu compte des réductions de loyer accordées à titre personnel à un seul locataire. De même le loyer usuel est pris comme base d'évaluation lorsque les locaux sont inutilisés, réservés par le propriétaire à son usage propre, cédés gratui-

(1) Taux fixé par chaque commune.

(2) Et possédant ainsi force légale.

tement ou contre un loyer inférieur de plus de 20 % aux loyers habituels en raison de considérations personnelles (parenté...) ou économiques (logements ouvriers).

Les immeubles autres que ceux loués pour habitation et ceux dont l'affectation est mixte, sont évalués sur la base de leur valeur courante.

On revient donc ici aux principes généraux exposés dans la première section. Cependant ces règles n'ont rien d'absolu et le président du Service régional des finances peut décider que, si dans un district il est particulièrement facile d'établir le loyer brut des immeubles commerciaux ou d'un sous-groupe d'immeubles commerciaux, l'évaluation sera faite à un multiple de ce loyer. En revanche, la valeur courante peut être adoptée lors de l'estimation d'immeubles loués pour habitation ou dont l'affectation est mixte, lorsque le loyer brut serait par trop difficile à déterminer.

Lorsque des immeubles se trouvent en construction lors de l'évaluation générale, le sol doit seul être pris en considération. Il ne doit être tenu aucun compte des travaux déjà effectués, mais non encore utilisables, ni des frais engagés.

Mais la valeur courante d'un immeuble constitue une mauvaise base d'évaluation lorsqu'il s'agit d'usines, d'hôtels ou de magasins. On utilise alors la procédure de WEIL (*Weilsches Verfahren*) qui a fait l'objet des circulaires ministérielles des 23 février, 13 et 17 juillet et 24 décembre 1935 publiées respectivement dans le *Reichssteuerblatt* de 1935, pp. 350, 1011, 1018 et 1559. Le point de départ est le coût de construction normal des bâtiments en 1913 dont on déduit le montant des amortissements à raison d'une durée de 80 ans pour les industries travaillant en air sec, de 60 ans seulement pour celles qui nécessitent une atmosphère humide (filatures, fabriques de papier, de colorants, etc.). La valeur amortie est alors majorée d'une somme tenant compte du renchérissement des frais de construction à la date d'évaluation; on a ainsi la valeur réelle des bâtiments à laquelle on ajoute la valeur du sol à la date d'évaluation, ce qui donne la valeur réelle totale de l'immeuble. Ce serait la valeur courante si l'immeuble était utilisé au maximum. Mais cette utilisation intégrale n'est généralement pas réalisée. Aussi la valeur réelle totale est-elle multipliée par un nombre de valeur (*Wertzahl*) lui-même égal à la moyenne arithmétique du maximum d'utilisation (100 %) et d'un coefficient (*Nutzungsziffer*).

(1) Ce prix normal est calculé sur la base du prix moyen au mètre cube en 1913 publié en annexe à la circulaire du 24 décembre 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 1559).

Ce coefficient est fixé par le Ministre des Finances en ce qui concerne l'industrie (1).

Pour l'hôtellerie, il est déterminé par les Services des Finances en tenant compte du nombre de lits, du genre d'exploitation (permanent ou saisonnier) et de l'occupation effective pendant 1934 (année précédant la date d'évaluation générale d'une série d'hôtels d'importance semblable. La moyenne des chiffres obtenus constitue le coefficient du groupe d'hôtels considéré.

Pour les magasins, un coefficient d'utilisation moyen est également fixé par les Services des Finances pour chaque ville. Il est égal au rapport du chiffre d'affaires de 1934 au chiffre d'affaires maximum réalisé au cours des années antérieures.

Dans cette comparaison, il doit être tenu compte des variations du niveau des prix. Le coefficient propre d'un magasin peut être établi à titre exceptionnel lorsqu'il est impossible d'appliquer le coefficient moyen de la ville ou d'une ville voisine.

§ 3. — EVALUATION DES IMMEUBLES NON BATIS.

Les immeubles non bâtis sont évalués sur la base de leur valeur courante (2). Les bâtiments dont l'importance est secondaire par rapport à celle du sol sont réputés non bâtis et ne modifient pas le mode d'évaluation. Ils sont cependant pris en considération dans la mesure où ils augmentent la valeur de l'immeuble.

Il ne sera pas parlé des déductions de la valeur unitaire autorisées par la loi lorsque l'immeuble est assujetti à l'impôt sur les loyers. Cet impôt (*Hauszinssteuer* ou *Gebaüdeentschuldungsteuer*) en effet a été supprimé par une ordonnance du 31 juillet 1942 (*Reichsgesetzblatt*, p. 501) à compter du 1^{er} janvier 1943.

La procédure de division des valeurs unitaires entre les communes sur lesquelles s'étend une unité économique n'intéressant que l'impôt foncier sera également passée sous silence.

(1) Annexe à la circulaire du 13 juillet 1935, *Reichssteuerblatt*, p. 1014. Le taux d'utilisation maximum (100) est celui de la production d'aluminium, cependant que la fabrication d'instruments de musique n'atteint que 10, l'industrie textile 62 en moyenne, la production de fer 60, l'industrie automobile 68, etc.

(2) § 53 de la loi sur les procédés d'évaluation.

SECTION IV

Capitaux d'exploitations industrielles et commerciales.

Le paragraphe 54 de la loi sur les procédés d'évaluation définit comme capitaux d'exploitations les diverses parties d'une unité économique consacrée principalement à l'exercice d'une industrie ou d'un commerce lorsqu'elles appartiennent au propriétaire de l'entreprise.

C'est ce dernier critère qui permet d'en exclure les immeubles à baux commerciaux et de les ranger comme il a été dit plus haut dans les biens fonciers. Il s'agit bien entendu, non de la propriété civile, mais de la propriété économique telle qu'elle a été définie dans la première section de ce chapitre. Toutefois les directives relatives à l'application de l'impôt sur la fortune (art. 4) réputent entreprise propre une exploitation louée lorsque la location porte sur l'ensemble du capital fixe, et non sur quelques biens particuliers.

La dépendance dans laquelle une société de capitaux se trouve vis-à-vis d'une personne physique ou d'une autre personne morale ne conduit pas automatiquement à attribuer les biens de la première à la seconde. Il faut, pour que la théorie de l'organe (1) s'applique, que la société dirigée puisse être considérée comme une simple mandataire ou filiale de la personne dirigeante. Il n'y a pas alors deux personnalités distinctes et l'ensemble des biens ne constitue qu'une seule unité économique.

Avant d'examiner les divers biens qui font partie des capitaux d'exploitations : immeubles professionnels, droits industriels et commerciaux, et autres biens, il convient de définir ce que la loi entend par exploitations industrielles et commerciales (*Gewerbliche Betriebe*).

Il sera dit quelques mots en terminant, des privilèges dont jouissent certaines sociétés, de la manière dont l'Administration tient compte des modifications apportées à l'inventaire après la clôture de l'exercice et enfin de la façon dont elle assure l'assujettissement à l'impôt des biens cédés dans une intention frauduleuse.

(1) L'*Organtheorie* est une théorie de droit fiscal selon laquelle une société de capitaux se trouvant dans l'entière dépendance d'une personne physique ou morale perd sa personnalité juridique pour ne constituer qu'un simple organe de cette personne.

§ 1. — NOTION D'EXPLOITATIONS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES.

Outre les entreprises relevant de l'industrie et du commerce *stricto sensu*, la loi range sous ces termes l'exploitation du sol à caractère industriel (mines et carrières), les professions libérales et les activités de tout ordre (même agricole) des sociétés et associations de personnes (1).

Dans chaque cas, il est nécessaire qu'il s'agisse d'une activité permanente, entreprise à ses risques et périls par l'intéressé et destinée à lui procurer un bénéfice. En revanche, il importe peu que l'activité soit cachée, illicite ou contraire aux mœurs. Le fisc allemand frappe la réalité des biens et des profits sans s'occuper des apparences, ni des violations de la loi ou de la morale.

Il peut être difficile de déterminer les biens devant être rattachés à une entreprise plutôt qu'aux biens divers du propriétaire de celle-ci : immeubles d'un entrepreneur de constructions, participation à une société fournisseuse, valeurs en portefeuille d'un courtier libre, etc. Les livres comptables n'apportent pas une preuve indubitable de l'affectation des biens, et le contribuable doit prouver ses allégations.

Il est de même important pour l'évaluation d'une carrière, d'une tourbière ou d'une marnière, de distinguer s'il s'agit d'une exploitation accessoire à une entreprise agricole ou d'une entreprise essentiellement industrielle. Dans le premier cas, en effet, il n'est pas établi de valeur unitaire distincte, l'estimation globale de l'entreprise agricole est simplement faite, compte tenu de son exploitation accessoire. A cet égard, il faut considérer les rapports économiques entre les deux exploitations, le fait que l'une sert à augmenter la valeur des produits de l'autre, même si elle utilise aussi d'autres matières premières (brasserie, sucrerie, scierie, etc.) ou si elle cède une partie de ses produits à des tiers (tuilerie, tourbière, carrière, sablière, etc.).

Depuis l'ordonnance du 1^{er} décembre 1930, l'exercice d'une profession libérale est assimilée à une exploitation industrielle en matière d'évaluation.

La loi donne l'énumération suivante non limitative des personnes exerçant une profession libérale : savants, artistes, gens de lettres, pédagogues, médecins, avocats, notaires, ingénieurs, architectes, droguistes, thérapeutes, dentistes, géomètres-arpen-teurs, vérificateurs d'entreprise, conseils fiscaux, experts comptables. Ces personnes ne sont imposables et leurs biens soumis à évaluation que s'il s'agit d'une activité lucrative.

(1) §§ 54 à 56 de la loi sur les procédés d'évaluation, §§ 7 et 9 de l'ordonnance du 16 décembre 1941 (*Reichssteuerverordnung*, p. 937).

Bien que l'activité d'un receveur d'une loterie d'Etat ne soit en rien indépendante de l'Administration de cette loterie, la loi en fait aussi une activité commerciale.

Elle répute en outre capitaux d'exploitations industrielles tous les biens économiques qui appartiennent à certaines collectivités ayant leur direction ou leur siège en Allemagne (1). Lorsque ces mêmes collectivités n'ont ni direction, ni siège en Allemagne, seuls leurs biens situés en Allemagne constituent une exploitation industrielle. On notera dans la liste suivante de ces collectivités, extraite du § 56 de la loi sur les procédés d'évaluation, la présence de groupes n'ayant pas la personnalité morale, tels que les sociétés en nom collectif ou en commandite simple (2). Bien que dépourvues de personnalité juridique, ces institutions commercialisent leurs biens, et l'entreprise agricole d'une commandite est réputée exploitation commerciale du seul fait de son mode de gestion. Il y a là une extension remarquable de la commercialisation d'une société en raison de sa forme telle que la connaissent les lois françaises du 1^{er} août 1893 et du 7 mars 1925 (3).

« § 56.

« 1^o Sociétés de capitaux (sociétés anonymes, en commandite par actions, à responsabilité limitée, sociétés coloniales (4) et minières (5).

(1) C'est le § 15 de la loi d'adaptation fiscale qui détermine ce qu'il faut entendre par direction et par siège d'une collectivité :

« (1) La direction au sens des lois fiscales est le centre de l'administration supérieure de l'entreprise.

« (2) Si une société ou une association de personnes, indépendante au point de vue du droit civil mais constituant au point de vue économique une partie d'exploitation dont la gestion est séparée de l'ensemble de l'entreprise, ne possède ni sa direction ni son siège en Allemagne, elle est considérée, eu égard aux lois fiscales, comme si sa direction se trouvait au lieu où

« 1^o la personne physique chargée de l'administration a son domicile ou si cette personne n'a pas de domicile en Allemagne, sa résidence habituelle,

« 2^o la société, association de personne ou masse de biens qui la dirige a sa direction, ou s'il n'existe pas de direction en Allemagne, son siège.

« (3) Une société, association de personnes ou masse de biens a son siège, au sens des lois fiscales, au lieu fixé par le contrat constitutif de la société, les statuts de l'association, l'acte de fondation ou les actes similaires. Dans le cas où ce lieu n'est pas fixé, on considère comme siège le lieu où se trouve la direction, ou celui où fonctionne l'administration. »

(2) En droit allemand, non en droit français.

(3) Relatives respectivement aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée.

(4) Collectivités de droit public organisées selon des principes analogues à ceux des sociétés anonymes en vertu de la loi du 10 septembre 1900 (*Reichsgesetzblatt*, p. 812).

(5) Sociétés d'une forme particulière régies par la législation des Pays.

« 2° Sociétés coopératives de production.

« 3° Compagnies d'assurances mutuelles.

« 4° Autres personnes juridiques de droit privé entretenant dans un but lucratif une exploitation économique (agricole aussi bien qu'industrielle).

« 5° Groupements, établissements, fondations et autres fonds affectés spécialement, non dotés de la personnalité juridique mais entretenant dans un but lucratif une exploitation économique.

« 6° Etablissements de crédit de droit public.

« 7° Sociétés en nom collectif, en commandite et autres sociétés dans lesquelles associés doivent être considérés comme entrepreneurs (1). »

.

§ 2. — IMMEUBLES PROFESSIONNELS.

Les immeubles professionnels (*Betriebsgrundstücke*) sont les biens immeubles qui appartiennent à une exploitation industrielle ou commerciale et qui, s'ils en étaient séparés, feraient partie des biens fonciers sans affectation professionnelle, ou bien constitueraient une exploitation agricole ou forestière (2).

Ils sont évalués conformément aux Sections II et III de ce chapitre, en fonction de leur situation à la date de l'évaluation générale.

Il est particulièrement important (3) de distinguer des immeubles professionnels les simples installations qui font partie du matériel et que les directives relatives à l'impôt sur la fortune dénomment *Betriebsvorrichtungen*.

En raison de la difficulté de procéder au départ des deux catégories (4), le Ministre des Finances a donné des instructions et des exemples dans deux circulaires des 17 juin et 11 décembre 1935 (*Reichssteuerblatt*, pp. 849 et 1544).

Celles-ci contiennent deux parties consacrées l'une au matériel se trouvant dans presque toutes les branches d'industrie, l'autre au matériel propre à certaines catégories d'entreprises. Dans l'ensemble, sont réputés installations industrielles, les biens économiques qui servent directement au fonctionnement de l'entreprise, tels que fours, générateurs de froid, compres-

(1) Sociétés de quirataires, sociétés civiles.

(2) § 57 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(3) Car le matériel non immeuble est évalué à sa valeur partielle comme il sera dit plus loin, et ne possède pas de valeur unitaire. Il ne constitue pas, en effet, une sous-unité économique.

(4) Ce matériel peut constituer une partie d'immeuble eu égard au droit civil et cependant être réputé simple installation en raison de leur affectation.

seurs de gaz, etc., cependant que les bâtiments qui servent essentiellement à la protection des travailleurs, des machines ou des marchandises sont considérés comme immeubles professionnels.

Il est non moins nécessaire de séparer les immeubles professionnels des biens fonciers sans affectation. Le problème est simple lorsqu'il s'agit d'un immeuble entièrement affecté à l'usage commercial ou industriel. Il suffit alors d'en considérer le propriétaire : si ce dernier est en même temps propriétaire de l'exploitation, l'immeuble est réputé professionnel; il est classé dans les biens fonciers dans le cas contraire.

Lorsqu'il s'agit d'un immeuble utilisé en partie seulement par l'exploitation, l'ensemble est considéré comme immeuble professionnel lorsque plus de la moitié de sa valeur est affectée à l'usage de l'exploitation. Il est considéré comme bien foncier dans le cas contraire.

Il va sans dire que les immeubles possédés par des sociétés ou d'autres collectivités visées au § 1^{er} sont toujours réputés professionnels quelle que soit leur affectation.

En revanche, l'immeuble qui appartient en indivision ou en main commune à plusieurs personnes et qui est utilisé professionnellement par une de ces personnes est toujours classé dans les biens fonciers.

Il n'est peut-être pas inutile de rappeler que les immeubles professionnels constituent une sous-unité économique et font l'objet d'une évaluation séparée à l'intérieur de l'entreprise industrielle ou commerciale (1).

Il leur est attribué une valeur unitaire fixée spécialement et par conséquent susceptible d'être attaqué séparément.

§ 3. — DROITS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.

Sont considérés comme droits industriels et commerciaux les droits dont l'exercice constituerait à lui seul une industrie ou un commerce (2).

La loi donne en exemple de tels droits, le droit d'extraction de minéraux régi par la législation des Pays et variant selon qu'il s'agit de charbon, de sel gemme, de potasse, de chaux (3), etc., et le droit d'exercer la pharmacie. Elle précise que l'on

(1) A la différence des immeubles agricoles.

(2) § 58 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(3) Une circulaire du Ministre des Finances du 23 juillet 1937 (*Reichssteuerblatt*, p. 1032) a chargé un certain nombre de Services régionaux des Finances d'établir des directives pour l'évaluation de ces droits.

C'est ainsi que Düsseldorf a été désigné en ce qui concerne les houillères de l'Ouest; Breslau, les houillères de l'Est; Brême, les tourbières; Cologne, l'extraction de la chaux, du gypse, de l'ardoise, de l'argile, du kaolin, etc.

doit y comprendre également les parties constitutives et les accessoires des droits, en excluant toutefois les immeubles, les machines et autres installations faisant partie de l'exploitation. En fait, cette prescription se trouve sans portée pratique, faute d'objet.

Les droits industriels ou commerciaux assimilés à des immeubles ne sont pas considérés de ce fait comme immeubles professionnels, et ceux qui se rattachent à la propriété immobilière ne comptent pas davantage comme partie intégrante d'un immeuble professionnel. Cette disposition est d'une grande importance, non seulement en ce qui concerne l'évaluation, mais aussi l'imposition.

En effet, de la classification d'un droit parmi les droits industriels ou parmi les immeubles professionnels dépend son assujettissement à la patente ou à l'impôt foncier. Un même bien économique ne peut être soumis qu'à un seul de ces impôts : les immeubles et les exploitations agricoles sont assujettis à l'impôt foncier; les exploitations industrielles et commerciales, déduction faite des immeubles professionnels, à la patente.

Les droits industriels constituent soit une unité économique, soit une sous-unité suivant qu'ils sont cédés à un tiers ou exploités dans l'entreprise de leur titulaire. Dans tous les cas, leur valeur unitaire est établie séparément et peut être attaquée de même. L'évaluation en est faite sur la base de la valeur courante à la date de clôture de l'exercice comptable précédant l'évaluation générale.

§ 4. — AUTRES BIENS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.

Il est impossible de donner une définition positive de ces biens. On peut seulement dire qu'ils comprennent principalement des matières premières, des produits finis ou semi-finis, des valeurs en portefeuille et des créances en contre-partie desquelles s'inscrivent les dettes de l'entreprise (1).

Cependant, le § 59 de la loi sur les procédés d'évaluation exclut formellement un certain nombre de biens économiques. Ce sont les biens exonérés de l'impôt sur la fortune en vertu de la loi d'impôt sur la fortune ou d'autres lois, ainsi que les droits d'auteur se rapportant à des œuvres d'art, à des œuvres littéraires ou musicales et ces œuvres elles-mêmes lorsqu'ils sont encore la propriété de l'auteur ou en cas de décès, de sa veuve ou de ses enfants, et enfin les inventions non brevetées lors-

(1) §§ 59, 62, 63, 66 de la loi sur les procédés d'évaluation.

qu'elles demeurent également en possession de l'inventeur ou de ses héritiers.

Il sera dit dans le deuxième Titre que la loi d'impôt sur la fortune exonère sous certaines conditions les biens des collectivités suivantes : banques des Etats, caisses d'épargne publiques ou surveillées par les pouvoirs publics, certains groupement coopératifs communaux, sociétés, associations ou masses de biens affectés exclusivement à des buts confessionnels, d'utilité publique ou de bienfaisance.

Diverses autres lois ont exempté de l'impôt sur la fortune les biens énumérés ci-dessous : titres des emprunts nets d'impôts de la Société des chemins de fer du *Reich* (ordonnance du 19 septembre 1931, *Reichsgesetzblatt* I, pp. 493, 507) ; habitations familiales nouvellement construites (ordonnance du 26 octobre 1933, *Reichsgesetzblatt* I, p. 773) ; biens économiques visés dans des conventions internationales, signées par le *Reich* en vue d'éviter les doubles impositions (§ 9 de la loi d'adaptation fiscale) (1) ; abris de défense passive qui servent exclusivement à la protection de la population contre les bombardements (article 14 des directives relatives à l'impôt sur la fortune du 10 février 1940).

Les valeurs mobilières en portefeuille, les dettes et créances de l'entreprise sont évaluées comme il a été dit dans les prescriptions générales. Toutefois, la date d'évaluation des dettes et créances n'est pas le 1^{er} janvier auquel il est procédé à l'évaluation générale, mais la clôture de l'exercice comptable de l'entreprise immédiatement antérieure (2).

Seules sont déductibles des capitaux d'exploitation les dettes sérieuses — notion qui comprend non seulement les obligations juridiques, mais également les obligations morales dont l'exécution peut être escomptée comme certaine (arrêt de la Cour des Finances du *Reich* du 10 février 1938, *Reichssteuerblatt*, p. 531) ; — qui ont un rapport économique avec l'entreprise (*Betriebsschulden*). La jurisprudence de la Cour des Finances n'admet l'existence d'un tel rapport que si l'origine et la cause de la dette sont en liaison directe avec la gestion, le perfectionnement

(1) De tels accords ont été signés par le *Reich* avec les pays suivants : Bulgarie (28 novembre 1940), Croatie (5 janvier 1940), Danemark (14 février 1928), Finlande (25 septembre 1935), France (9 novembre 1934), Hongrie (6 novembre 1923), Italie (31 octobre 1935), Pays-Bas (16 août 1941), Roumanie (8 février 1937), Suède (25 avril 1928), Suisse (15 juillet 1931).

(2) Les avoirs bloqués dans les comptes pour renouvellement des stocks (*Warenbeschaffungs-Guthaben*) ou du matériel (*Betriebsanlage-Guthaben*) créés en vertu de l'ordonnance du 30 octobre 1941 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 664) font aussi partie des capitaux d'exploitation.

ou l'agrandissement de l'exploitation. Il ne suffit pas qu'un immeuble professionnel soit grevé d'une hypothèque pour que la dette hypothécaire soit considérée comme dette d'exploitation, à moins que l'exploitation n'appartienne à l'une des collectivités énumérées au § 56 de la loi (1).

Toutefois, l'hypothèque consentie sur un immeuble d'utilisation mixte mais réputé immeuble professionnel — parce que affecté à l'exploitation industrielle dans une proportion supérieure à 50 % — en vue d'en augmenter la valeur est considérée comme dette d'exploitation, même si l'augmentation porte sur la partie non commerciale de l'immeuble (par exemple construction d'un étage supplémentaire destiné au logement de l'entrepreneur et de sa famille).

Il peut être difficile de distinguer les prêts accordés à une société par l'un des associés, d'un apport en capital dissimulé. Les directives complémentaires du 20 août 1940 (*Reichssteuerblatt*, p. 777) ont tranché la question simplement en ce qui concerne les sociétés de personnes. Tout prêt consenti par un associé ou par son conjoint (arrêt de la Cour des Finances du Reich du 2 octobre 1941, *Reichssteuerblatt*, 1942, p. 21) est réputé apport en capital et ne peut être déduit au titre de dette, quelle que soit sa dénomination comptable. La situation est beaucoup moins nette lorsqu'il s'agit de sociétés de capitaux. En l'absence de tout texte, la jurisprudence se rattache au critère des intérêts fixes, dus même lorsque la société est en perte. Elle n'attache aucune importance à la dénomination du prêt.

Les impôts personnels sont également exclus des dettes d'exploitation. Il est intéressant de noter parmi ceux-ci à côté de l'impôt sur les successions et de l'impôt cultuel (2), l'impôt sur la fortune et l'impôt général sur le revenu. Ces deux impôts portent en effet respectivement, entre autres objets d'assiette, sur la valeur de l'exploitation et sur les bénéfices de celle-ci (3).

Au contraire, sont déductibles des capitaux d'exploitation les dettes échues et non encore payées relatives à la patente, à l'impôt foncier, à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

(1) Voir § 1^{er} de la présente section, pp. 62 et suiv.

(2) Anciennement aussi de l'impôt civique, de l'impôt militaire et de l'impôt sur l'accroissement du revenu global, aujourd'hui supprimés.

(3) Il en est de même des superbénéfices qui doivent être reversés au Reich en vertu du § 22 de l'ordonnance relative à l'économie de guerre, du 4 septembre 1939 (*Reichsgesetzblatt*, p. 1609). Cette solution adoptée dès le 16 juin 1941 en matière d'impôts sur le revenu et sur les sociétés, a été étendue aux procédés d'évaluation par l'arrêté du Ministre des Finances du 15 septembre 1941 (*Reichssteuerblatt*, p. 700).

Lorsqu'il s'agit de dette solidaire, tout débiteur solidaire peut déduire la totalité de la dette de son bilan, mais il doit alors porter à son actif le droit de recours qu'il possède contre ses codébiteurs, ce qui revient à ne déduire que la fraction de la dette devant être réellement acquittée.

En ce qui concerne les compagnies d'assurances, les réserves mathématiques relatives aux polices d'assurances en cours doivent être déduites de l'actif brut. Il en est de même des avoirs des membres pour les coopératives de crédit qui ne travaillent qu'avec leurs membres, pour les coopératives industrielles dont l'activité se borne à fournir à ceux-ci des machines et autres installations, ou à la transformation et à la vente des produits fabriqués par eux, et enfin pour les coopératives commerciales dont le patrimoine brut ne dépasse pas 300.000 RM.

D'une façon générale, les « autres biens industriels et commerciaux », à l'exception des créances et des valeurs mobilières, sont évalués à leur valeur partielle à la date de clôture de l'exercice comptable, c'est-à-dire à la somme qu'un acquéreur de l'entreprise, désirant continuer l'exploitation, consacrerait dans les limites du prix d'achat global à l'acquisition de ces biens.

C'est la même valeur partielle qui doit figurer dans les bilans servant à la détermination du bénéfice annuel, de l'impôt général sur la fortune et de l'impôt sur les sociétés, alors que ni les valeurs unitaires fixées pour les immeubles professionnels et pour les droits industriels et commerciaux, ni les cours fiscaux des valeurs mobilières ne sont pris en considération dans l'établissement de ces bilans annuels. Les lois relatives à ces deux impôts écartent par ailleurs la notion de la valeur partielle lorsqu'il s'agit de biens susceptibles d'usure et faisant l'objet d'amortissements extraordinaires (1).

La valeur partielle du matériel spécial (*Betriebsarteigene Wirtschaftsgüter*), c'est-à-dire du matériel qu'il faut plus d'une journée pour remplacer dans des circonstances normales, et dont la disparition imprévue entraînerait l'arrêt de l'entreprise (machines, installations créées spécialement pour celle-ci), est

(1) Diverses lois ont accordé des facilités exceptionnelles d'amortissement aux possesseurs de bons d'impôts I du Nouveau Plan Financier, aux entrepreneurs récemment installés dans les territoires annexés de l'Est, aux industriels et commerçants titulaires de comptes bloqués pour le renouvellement du matériel, ainsi que pour certaines catégories de biens rapidement dépréciés (notamment véhicules automobiles). Elles ne visent que les bilans annuels et n'interviennent pas en matière d'impôt sur la fortune. Il en est de même des réserves exemptes d'impôts récemment créés (pour épuisement du sol, pour les colons des territoires annexés...); les impôts en question sont l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

égale au prix de revient d'un tel matériel majoré d'une certaine somme tenant compte des inconvénients qui résulteraient pour l'entreprise de cette disparition.

Le mode de calcul de la valeur partielle est simplifié lorsqu'il s'agit de biens dont la dépréciation est rapide (durée d'utilisation ne dépassant pas cinq ans) et qui existent en grande quantité dans l'entreprise, lorsque celle-ci possède une comptabilité régulièrement tenue. L'évaluation s'effectue alors sur la base de taux moyens, tels que, en matière d'outillage par exemple, la valeur habituelle des outils par tête d'ouvrier.

Lorsqu'il s'agit d'une entreprise dont l'exploitation a été arrêtée ou très ralentie par suite de crise économique ou de l'état de guerre, la valeur partielle se réduit au prix de vente du matériel, sans pouvoir être inférieure au prix de la matière première (ferraille).

Lorsqu'enfin l'entreprise est en cours de liquidation, la supposition que l'acheteur éventuel continuerait l'exploitation tombe *ipso facto*, et la notion de valeur partielle doit être remplacée par celle de valeur courante.

§ 5. — PRIVILÈGES DE CERTAINES SOCIÉTÉS.

Lorsqu'une société allemande de capitaux (*Schachtelgesellschaft*) possède depuis un an au moins (1) et de façon ininterrompue des actions ou des parts d'une autre société de capitaux allemande, dans une proportion égale ou supérieure au quart du capital de cette dernière, cette participation n'est pas comprise dans les capitaux d'exploitation de la première (2). Dans le cas, qui est celui des sociétés minières, où il n'existe pas de capital social, c'est la participation aux biens qui doit être prise en considération.

Le bénéfice des dispositions ci-dessus est également accordé aux compagnies d'assurance mutuelle, au *Reich*, aux Pays, aux communes et aux syndicats de communes, bien qu'il ne s'agisse pas dans le premier cas de sociétés de capitaux et qu'une double imposition ne soit pas à éviter dans le second.

Le Ministre des Finances est habilité par le § 61 de la loi à édicter des prescriptions spéciales à l'égard des sociétés de gestion de capitaux (*Kapitalverwaltungsgesellschaften*), c'est-à-dire des sociétés de capitaux qui ont pour objet exclusif d'acheter, de gérer et de vendre des actions, parts minières,

(1) A la date de clôture de l'exercice précédant l'évaluation générale.

(2) §§ 60 et 61 de la loi sur les procédés d'évaluation.

parts bénéficiaires, certificats de jouissance, et obligations d'autres sociétés de capitaux.

Cette catégorie de sociétés qui rappelle les *Investment trusts* des Anglo-Saxons est peu répandue en Allemagne, et le Ministre des Finances n'a pas encore fait usage de la faculté qui lui était attribuée.

§ 6. — MODIFICATION TARDIVE OU FRAUDULEUSE DES CAPITAUX D'EXPLOITATION

Afin de tenir compte des modifications survenues dans la consistance des biens entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'évaluation générale, diverses dispositions ont été prévues par le § 64 de la loi sur les procédés d'évaluation.

En ce qui concerne les immeubles professionnels cédés depuis la clôture de l'exercice, la loi les déduit des capitaux d'exploitation, parmi lesquels en revanche elle comprend la contre-valeur desdits immeubles. Réciproquement, les immeubles acquis depuis cette date et payés sur les fonds de l'exploitation sont comptés comme immeubles professionnels cependant que leur prix d'achat, ainsi que les autres dépenses qui s'y rapportent sont déduits des capitaux d'exploitation.

Quant aux biens économiques autres que les immeubles professionnels, qui passent des biens divers du propriétaire de l'entreprise aux capitaux d'exploitation ou inversement, ils sont réputés ne pas avoir changé de catégorie depuis la date de clôture de l'exercice à moins que le transfert du bien n'ait eu pour contrepartie l'acquisition d'un immeuble ou l'investissement d'une somme en travaux sur un immeuble. Dans ce cas, le bien en question sera déduit de la catégorie des biens (biens divers, ou capitaux d'exploitation) dont il aura été retiré.

Le § 65 portant rattachement fictif aux capitaux d'exploitation de certains biens cédés sans qu'une contrepartie correspondante revienne à l'exploitation, poursuit une toute autre fin. Il vise spécialement les cessions effectuées par des établissements allemands d'entreprises possédant également des établissements à l'étranger, à ces derniers dans le but d'échapper à l'impôt allemand sur la fortune. Il ne s'applique ni aux distributions de bénéfices, ni aux cessions réalisées dans le but de réduire l'exploitation dans une proportion correspondant à l'importance de la cession.

SECTION V

Biens divers.

Le seul énoncé de cette catégorie de biens implique qu'on ne peut pas en donner une définition positive. Les biens divers sont ceux qui n'entrent dans aucune des trois catégories précédentes : propriété agricole, biens fonciers, capitaux d'exploitation. Aussi la loi sur les procédés d'évaluation n'en donne-t-elle qu'une énumération qu'elle ne veut d'ailleurs pas limitative, en regard de laquelle figure une liste des objets ou droits nommément exclus des biens divers et qui échappent de ce fait à toute évaluation et imposition sur la fortune.

§ 1^{er}. — ENUMÉRATION DES BIENS DIVERS.

En règle générale, chaque objet classé dans les biens divers doit être estimé à part comme constituant une unité économique séparée. Toutefois, plusieurs objets pourront être rassemblés exceptionnellement pour former une unité lorsque la valeur de celle-ci est manifestement supérieure à celle des objets considérés isolément. Tel est le cas d'objets d'art dont l'ensemble représente une collection des œuvres d'un même artiste.

L'estimation est faite sur la base de la valeur courante, à moins qu'un mode spécial n'ait été fixé (1); elle ne peut jamais aboutir à la détermination d'une valeur unitaire.

Le § 67 de la loi énumère comme biens divers :

1° *les créances d'argent* de toute nature, qu'elles soient ou non productives d'intérêts, y compris les intérêts, les traitements et autres revenus périodiques non encore payés. Il n'est pas nécessaire que les créances en question soient arrivées à échéance, il suffit qu'elles soient nées (2).

2° *Les dépôts d'épargne, les crédits bancaires, les crédits en comptes courants postaux, les autres dépôts exigibles, les moyens de paiement allemands et étrangers.*

Toutefois, les avoirs en Reichsmarks que possède une personne physique et qui ne font pas partie de capitaux d'exploitation ne sont pris en considération que dans la mesure où ils excèdent 1.000 RM (3).

(1) Voir la première section du présent chapitre, § 4.

(2) Le droit au remboursement d'impôts payés en trop a été rangé parmi ces créances par les directives de 1942.

(3) Les avoirs en compte d'épargne de fer (*eiserne Sparguthaben*) ont été exemptés de l'impôt sur la fortune par l'ordonnance du 30 octobre 1941 (*Reichsgesetzblatt*, p. 664).

3° *Les actions ainsi que, d'une façon générale, les participations dans des sociétés et les avoirs des associés dans les coopératives.* Cette catégorie très vaste comprend également les certificats d'actions, les parts minières, les parts de sociétés coloniales, les parts des associés d'une société à responsabilité limitée, les participations dans une société civile. En revanche, les participations dans des sociétés en nom collectif, en commandite ou autres dans lesquelles les associés sont considérés comme commerçants ne font pas partie des biens divers, mais des capitaux d'exploitation de l'associé.

4° *La valeur en capital de droits d'usufruit et de droits à des jouissances ou prestations périodiques,* lorsque ces droits appartiennent à l'intéressé pour la durée de sa propre vie ou de celle d'une autre personne, pour une durée indéterminée ou encore pour une période fixée d'au moins dix ans.

5° *Les droits d'auteur, les inventions brevetées ou non.* Les droits d'auteur relatifs à des œuvres d'art, à des œuvres littéraires ou musicales, ainsi que ces œuvres elles-mêmes, ne sont pas compris parmi les biens divers, tant qu'ils demeurent en la propriété de l'auteur lui-même, ou — en cas de décès de celui-ci — en la propriété de sa veuve ou de ses enfants. Il en est de même des inventions non brevetées, tandis qu'au contraire, les inventions brevetées font toujours partie des biens divers et doivent en conséquence être l'objet d'une évaluation, dans laquelle il est tenu compte de la durée de protection légale restant à courir.

Les droits d'auteur et les inventions cédés à des tiers en vue de leur exploitation ne sont compris dans les biens divers que si la cession a eu lieu contre une rémunération fixe. Une simple participation aux bénéfices ou une cession gratuite ne les rendent pas imposables.

6° *Les droits non échus résultant d'assurances sur la vie, d'assurances de capital ou de rentes* lorsque l'ayant droit n'est pas encore entré en jouissance. Toutefois, la loi exclut des biens imposables les assurances de toute espèce dont la valeur estimée comme il a été dit dans la première section n'excède pas au total 5.000 RM, ainsi que les assurances de retraite conclues en rapport avec un emploi professionnel.

Les assurances souscrites auprès d'entreprises qui n'ont ni leur direction, ni leur siège en Allemagne, ne bénéficient de cette exonération que si l'entreprise a obtenu l'autorisation de se livrer à des opérations commerciales en Allemagne.

7° *L'excédent du capital circulant d'une entreprise agricole ou forestière* tel qu'il a été défini dans la deuxième Section du présent chapitre.

8° *Les biens destinés de par leur nature à un usage professionnel et non utilisés comme tels* à la date de fixation de l'impôt sur la fortune. Ces biens que les Allemands appellent « l'inventaire dormant » (*Ruhendes Inventar*) sont exonérés de l'impôt lorsque leur valeur ne dépasse pas 1.000 RM. Ils comprennent surtout des objets appartenant à des personnes ayant abandonné leur activité professionnelle (instruments d'un médecin ne pratiquant plus, bibliothèque juridique d'un avoué retiré des affaires). En revanche, le matériel inutilisé d'une collectivité visée au § 56 fait toujours partie des capitaux d'exploitations.

9° *Les métaux précieux, les pierres précieuses et les perles.* Il s'agit ici de la matière brute, c'est-à-dire de l'or, de l'argent et du platine en lingots, qu'ils soient purs ou alliés, des pierres précieuses et des perles non montées. Etant donné le caractère spéculatif de la possession de tels biens, qui ne constituent ni des parures (ils figuraient alors au n° 10), ni des matières premières (ils seraient alors classés comme capitaux d'exploitations), la loi ne leur accorde aucune exonération.

10° *Les objets en métaux précieux, les bijoux et les objets de luxe qui ne font pas partie de l'ameublement du contribuable.* Toutefois, deux exceptions méritent de retenir l'attention : les automobiles personnelles, les avions, les yachts à moteur ou à voile qui constituent en France des signes extérieurs de la richesse, ne sont ni évalués, ni imposés en Allemagne, quelle que soit leur valeur, à la seule condition qu'ils aient été construits en Allemagne. Outre cette disposition prise dans le but invoqué de favoriser l'industrie allemande et de lutter contre le chômage, mais sans doute aussi dans le dessein de former le corps de chauffeurs, d'aviateurs et de marins, indispensable à une armée moderne, sont exclus des biens divers, les autres objets dont la valeur courante n'excède pas au total 10.000 RM, exonération très large si l'on songe qu'il s'agit uniquement en l'espèce d'objets de luxe.

11° *Les objets d'art et les collections.* Sont toutefois exceptés de cette catégorie, à condition qu'il ne s'agisse pas d'objets en métaux précieux visés au n° 10, les objets d'art, quelle qu'en soit la valeur, qui sont l'œuvre d'artistes allemands encore en vie ou décédés depuis moins de quinze ans, ainsi que les objets et les collections dont la valeur courante n'excède pas 50.000 RM. Les immeubles et les objets compris dans les biens divers qui présentent un intérêt artistique, historique ou scientifique général ne sont estimés qu'à 40 % de leur valeur. Ce taux est même ramené à 20 % lorsque ces biens servent à l'éducation ou à l'information du public dans la mesure où les circonstances en permettent l'accès. Le bénéfice de ces dispositions n'est appli-

cable aux immeubles que si les dépenses annuelles d'entretien excèdent les recettes et autres avantages en nature qu'en retirent leurs propriétaires.

§ 2. — BIENS ÉCONOMIQUES NON COMPRIS DANS LES BIENS DIVERS.

Le § 68 exclut sept catégories de biens économiques des biens divers et les fait ainsi bénéficier d'une exonération fiscale générale.

Toutefois, les biens en question ne bénéficient de l'exclusion que s'ils se trouvent en la possession du premier ayant droit. Leur cession les fait rentrer dans les biens divers de l'acquéreur, et l'argent ou les biens économiques que reçoit leur premier propriétaire en contre-partie ne jouit d'aucun privilège. Il s'agit ici :

1° *Des créances contre des caisses de secours aux veuves ou aux orphelins et contre des caisses de retraite* lorsqu'elles tirent leur origine d'une situation antérieure de service.

Il n'y a aucune raison, en revanche, d'avantager les retraites que s'assurent volontairement des personnes indépendantes, tels que médecins ou avocats, auprès de caisses d'assurance sur la vie, fût-ce auprès de caisses spécialisées pour leurs professions.

2° *Des créances résultant soit d'assurances légales de toute nature, soit d'assurances contre la maladie ou les accidents.*

Les assurances légales visées ici sont les assurances contre la maladie, contre les accidents, contre l'invalidité et en cas de décès, contractées en vertu du Règlement des assurances sociales, ainsi que l'assurance des employés. Les créances nées d'assurances contre la maladie ou les accidents sont exclues des biens divers quand bien même les polices en auraient été souscrites auprès de compagnies privées.

3° *Des droits à des rentes ou à des prestations similaires qui sont accordées en raison d'une situation antérieure de service.*

Il n'est pas nécessaire que le bénéficiaire soit la personne employée à l'origine, ni que le débiteur soit l'employeur. Une rente servie par les héritiers de ce dernier à la veuve ou aux orphelins du travailleur remplit parfaitement les conditions d'exonération. Si cependant le montant de la rente dépassait la somme nécessaire à l'entretien normal de l'employé, le supplément devrait être réintégré aux biens divers.

4° *Des droits à une retraite légale*, que celle-ci soit servie sous la forme d'annuités ou d'un versement unique. Cette catégorie embrasse notamment les retraites des fonctionnaires, des membres de l'armée et de leur famille.

5° *Les droits à une pension alimentaire légale (ascendants,*

épouse), ou à une *pension d'invalidité* accordée en compensation de la perte totale ou partielle de la capacité de travail causée par une blessure ou une maladie, que cette pension soit servie à l'invalidé ou à ses ayants droit.

6° *Les droits à une indemnité en capital* accordée en remplacement d'une pension alimentaire ou d'invalidité visée au N° 5. Le paiement d'une partie de ce capital fait retomber ladite partie dans les biens divers (§ 67, 2°).

7° *Le mobilier et autres meubles corporels non spécialement désignés* au § 67. Malgré cette restriction qui vise spécialement les objets d'art ou de luxe, cette catégorie présente une très grande importance. La loi exonère ici de l'impôt, outre l'ameublement du contribuable, si luxueux soit-il, tous les objets qui servent à l'usage personnel du contribuable ou à celui de sa famille, tels que les vêtements, le linge, les livres. Toutefois, les objets de luxe qui seraient soumis à l'évaluation dans les biens divers en raison de leurs caractéristiques, ne sont pas exonérés du seul fait de leur appartenance au mobilier du contribuable.

Il faut encore noter deux catégories de biens que la loi sur les procédés d'évaluation dispensait de l'évaluation et exonérait de l'impôt : les droits à des dommages-intérêts à l'égard du *Reich*, nés du fait de la guerre de 1914-1918, et les fonds affectés spécialement à des buts de bienfaisance (*Wohlfahrtsrücklagen*). Ces dispositions n'ont pas été reprises dans la loi de 1934, néanmoins des circulaires ministérielles, en date respectivement du 8 août 1935 (*Reichssteuerblatt*, p. 1074), du 10 juin 1936 (*Reichssteuerblatt*, p. 675) et du 9 octobre 1941 (*Reichssteuerblatt*, p. 177) ont prescrit que l'application en serait continuée pour des raisons d'équité, et étendue aux indemnités afférentes à des dommages subis au cours du combat pour le triomphe du National-Socialisme ou de la guerre de 1939.

SECTION VI

Patrimoine global.

Il y a deux notions du patrimoine global d'un contribuable, suivant que celui-ci possède ou non en Allemagne son domicile ou son lieu de séjour habituel, ou bien s'il s'agit d'une collectivité son siège ou sa direction. Dans le premier cas, il s'agit du patrimoine global proprement dit (*Gesamtvermögen*) qui comprend la totalité des biens imposables, dans le second il s'agit

du patrimoine sis en Allemagne (*Inlandsvermögen*) qui est limité aux biens du contribuable réunissant la double condition d'être imposables, compte tenu des accords internationaux pour éviter les doubles impositions et situés sur le territoire réputé national du point de vue fiscal (1).

§ 1^{er}. — PATRIMOINE GLOBAL PROPREMENT DIT.

Le mode de calcul du patrimoine global n'offre pas grande difficulté après ce qui a été dit de la fixation des diverses valeurs unitaires et de l'évaluation des biens divers. Il y a lieu de mentionner toutefois quelques particularités concernant la déduction de certaines dettes ou charges, et l'addition au patrimoine du contribuable de certains biens qu'il administre, mais dont il n'est pas le propriétaire.

Constatation du patrimoine global.

La valeur du patrimoine global est égale à la somme des valeurs des biens économiques qui le composent dans la mesure où ils sont assujettis à l'impôt sur la fortune, déduction faite des dettes du contribuable (2).

Il ne s'agit pas ici d'une valeur unitaire (3), puisque la valeur ainsi calculée n'est applicable qu'à l'assiette de l'impôt sur la fortune. Les biens économiques pour lesquels il a été fixé une valeur unitaire (immeubles, exploitations agricoles, industrielles et commerciales, droits industriels) entrent en ligne de compte dans cette opération pour les valeurs unitaires ainsi déterminées. Il n'est cependant pas nécessaire d'attendre pour fixer la valeur du patrimoine global que les valeurs unitaires des biens le composant soient devenues inattaquables, et il peut être procédé à cette fixation alors même qu'une procédure est engagée contre l'estimation de celles-ci. La rectification de la valeur du patrimoine global est opérée d'office si cette procédure infirme la valeur unitaire ayant servi de base au calcul du patrimoine global.

La décision du Service des Finances fixant la valeur du patrimoine global est incorporée dans l'avertissement relatif à l'impôt sur la fortune. Elle ne peut être attaquée séparément, et la procédure de recours contre elle sera indiquée au titre du contentieux de l'impôt sur la fortune.

(1) Voir première partie, titre II, chapitre I, Section I, pp. 89 et suiv.

(2) § 73 de la loi sur les procédés d'évaluation.

(3) Voir première partie, titre I, chapitre II, section I, § 5, p. 39.

Déduction des dettes et des charges.

Le § 74 prévoit la déduction du patrimoine brut des dettes et charges suivantes, à condition qu'elles ne soient pas en rapport économique avec des biens exclus du patrimoine aux termes de la loi sur les procédés d'évaluation :

1° Les dettes dont il n'a pas déjà été tenu compte dans la détermination du capital d'exploitation. Tel est notamment le cas des dettes grevant la propriété agricole ou foncière, et des dettes civiles auxquelles aucune garantie n'est affectée.

En ce qui concerne plus particulièrement les dettes d'impôt, il est possible de déduire les impôts annuels échus ou se rapportant à une période antérieure à la date d'assiette générale de l'impôt sur la fortune, ainsi que les impôts non périodiques (sur les successions, sur les mutations immobilières) dont le fait générateur s'est réalisé avant cette date, quelle que soit leur date d'échéance. A cet effet, le contribuable doit désigner expressément l'impôt dont il demande la déduction au titre de dette.

2° La charge de l'usufruit d'un bien du contribuable, ou du service de rentes ou d'autres prestations périodiques lorsque la durée du droit est, soit indéterminée, soit supérieure à dix ans, soit encore liée à la vie du bénéficiaire ou d'une tierce personne; il en est de même lorsque la charge grève un domaine héréditaire ou tout autre bien inaliénable du contribuable.

3° L'excédent des recettes courantes sur les dépenses courantes d'une exploitation agricole, viticole ou horticole, lorsque ces dépenses ou recettes sont survenues après la date de l'évaluation du capital circulant de l'entreprise.

Addition de certains biens.

Les biens de conjoints qui sont tous les deux soumis à l'impôt sur la fortune sans limitation et qui ne vivent pas séparés de corps sont additionnés pour la détermination de la valeur du patrimoine global (1). Le fisc ne tient pas compte du régime matrimonial des époux, ni des recours qu'ils peuvent avoir l'un contre l'autre.

Les biens des enfants sont additionnés à ceux des parents lorsque la loi d'impôt sur la fortune prévoit l'imposition globale de ces biens.

Lorsqu'une communauté de biens entre époux est continuée après le décès de l'un d'eux entre l'époux survivant et les héritiers du prédécédé, la totalité des biens communs est ajoutée au

(1) §§ 75 et 76 de la loi sur les procédés d'évaluation.

patrimoine du conjoint survivant lorsque celui-ci est imposable sans limitation conformément à la loi d'impôt sur la fortune.

§ 2. — PATRIMOINE SITUÉ EN ALLEMAGNE.

La notion du patrimoine situé en Allemagne est une pure création de la loi (1). Il s'agit des biens énumérés ci-dessous qui appartiennent à un contribuable soumis de façon limitée à l'impôt sur la fortune :

1° Biens agricoles et forestiers situés en Allemagne.

2° Biens fonciers situés en Allemagne.

Dans ces deux cas, la situation sur le territoire national ne se prête à aucune discussion.

3° Capitaux d'exploitation servant à l'exercice d'une industrie, d'un commerce ou d'une profession libérale en Allemagne, lorsqu'un établissement d'exploitation est géré en Allemagne ou lorsqu'un représentant permanent y est désigné. Par établissement d'exploitation (*Betriebstätte*), il faut entendre soit le siège de la direction, soit une fabrique, un atelier, un magasin de vente, un entrepôt, un appontement ou toute autre installation professionnelle, ainsi que les chantiers de construction, lorsque la durée du travail dépassera vraisemblablement douze mois. Le § 16 de la loi d'adaptation fiscale qui donne cette définition précise qu'une compagnie de chemin de fer ne peut avoir d'établissement d'exploitation qu'en une commune où elle possède une station ou des ateliers, et une société de distribution d'électricité, de gaz, d'eau ou chaleur qu'en une commune bénéficiant effectivement de cette distribution.

Le représentant permanent peut être soit un commerçant indépendant (agent général, commissionnaire), soit un employé (fondé de pouvoir, voyageur de commerce), soit encore une personne morale.

4° Droits d'auteur exploités non visés au 3°, inscrits dans un registre allemand à l'exception des droits relatifs à des œuvres artistiques, littéraires ou musicales. Parmi ces droits figurent notamment les inventions brevetées et les modèles déposés en Allemagne par un étranger qui les exploite à l'étranger.

5° Les biens économiques qui ne tombent pas sous le coup des N^{os} 1, 2 et 4 et qui sont loués ou affermés à une exploitation commerciale ou industrielle allemande.

6° Les hypothèques, dettes de rentes et autres dettes ou créances garanties directement ou indirectement par des immeubles

(1) § 77 de la loi sur les procédés d'évaluation.

situés en Allemagne, par des droits assimilés à des immeubles sur des biens allemands ou par des navires inscrits sur un registre allemand de navigation, à l'exception des emprunts et des créances ayant donné lieu à l'émission d'obligations.

7° Les créances provenant de la participation à une entreprise commerciale en qualité d'associé tacite lorsque le débiteur a son domicile, sa direction ou son siège en Allemagne.

En tout état de cause, les biens économiques exonérés de l'impôt sur la fortune conformément aux prescriptions de la loi d'impôt sur la fortune ou d'autres lois ne font pas partie du patrimoine situé en Allemagne. Les biens pour lesquels il a été fixé une valeur unitaire entrent en ligne de compte dans l'évaluation de ce patrimoine pour les valeurs unitaires ainsi déterminées. Il y a lieu enfin de déduire du patrimoine les dettes et charges ayant un rapport économique avec les biens situés en Allemagne.

RÉSUMÉ

LES DIVERS MODES D'ÉVALUATION.

Malgré la brièveté de l'étude ci-dessus, on peut apercevoir comment le législateur allemand s'est efforcé de saisir la matière imposable par les méthodes les plus appropriées et au mépris de toute uniformité de principe. Tantôt, en effet, c'est *la valeur courante*, c'est-à-dire un prix de vente éventuel qui est pris en considération; mais si tel est le principe général, l'importance des exceptions en limite l'application aux immeubles non bâtis, aux actions et parts sociales non cotées en bourse, aux droits industriels ou commerciaux, aux biens des entreprises en cours de liquidation et aux biens divers. Tantôt c'est *la valeur de rapport*, c'est-à-dire le revenu capitalisé à un certain taux, qui sert de base à l'évaluation. Le taux de capitalisation peut être le taux de 18 pour 1 correspondant au taux normal d'intérêt de 5 1/2 %; il en est ainsi des biens agricoles et des jouissances de prestations périodiques. Il peut être aussi un chiffre variable avec le lieu ou d'autres facteurs, et c'est le cas des immeubles d'habitation ou d'affectation mixte. Tantôt, lorsqu'il s'agit des biens industriels et commerciaux autres que les immeubles et les droits, c'est la *valeur partielle* ou prix d'achat éventuel par un acquéreur supposé de la totalité de l'entreprise. Tantôt encore la loi se borne à prendre la *valeur nominale* d'une créance, ou à sanctionner un *cours en bourse*.

Dans certains cas, enfin, la valeur des biens est calculée de façon rigide dans un but de simplification ou d'uniformisation

à partir d'un des modes ci-dessus. C'est ainsi qu'un *cours fiscal* généralement proche du cours en bourse peut être fixé pour les valeurs mobilières les plus importantes, que la valeur courante est affectée d'un *coefficient d'utilisation* en matière d'immeubles industriels et commerciaux, etc.

Au prix d'une certaine complexité, le système d'évaluation allemand donne une idée assez juste de la valeur réelle des biens, et il ne semble pas trop lourd si l'on songe que, par l'établissement des *valeurs unitaires* en matière d'immeubles et d'exploitations industrielles et commerciales, il fournit l'assiette commune de cinq impôts et de nombreuses taxes ou cotisations.

TITRE II

L'IMPOT ALLEMAND SUR LA FORTUNE

Si de nombreux ouvrages ont été consacrés, au cours du XIX^e siècle et au début de celui-ci, aux impôts sur la fortune des Etats Allemands (1), la matière semble avoir été délaissée depuis la guerre de 1914-1918, et aucun auteur, à notre connaissance, n'a étudié le nouvel impôt du *Reich*.

Avant d'en examiner les modalités, il paraît donc utile d'en donner un historique succinct depuis sa création en 1922.

On notera à cette occasion les divers essais de tarifs progressifs plus ou moins avoués jusqu'en 1934 et le retour à la stricte proportionnalité par le gouvernement national socialiste, qui a adopté et conservé jusqu'ici vis-à-vis du capital l'attitude fiscale la plus orthodoxe.

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE DE L'IMPOT SUR LA FORTUNE

La constitution de Weimar réservait au *Reich* le droit exclusif de prélever des impôts sur la fortune et sur les revenus. Aussi, dès le 31 mars 1920, les Pays cessèrent-ils de procéder à l'imposition des fortunes, cependant que l'impôt général sur le revenu était introduit dans la législation du *Reich*, complété par un impôt sur les sociétés et un impôt sur les revenus des capitaux (lois des 29, 30 et 31 mars 1920). Mais le gouvernement allemand n'utilisa pas immédiatement la faculté qui lui était donnée d'imposer de façon permanente le capital.

Origine : la loi du 8 avril 1922.

L'impôt permanent sur la fortune est né de l'Ultimatum adressé le 5 mai 1921 par les Puissances alliées et associées au Gouvernement allemand, ainsi qu'en témoigne l'exposé des

(1) Qu'il nous suffise de rappeler l'*Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, d'ESQUIROU DE PARIEU (Paris, 1856), et plus près de nous, les *Essais sur l'impôt*, de SELIGMAN, traduction française de Louis SURER, Paris, 1914, Tome II, où se trouve analysée la réforme fiscale prussienne du Docteur MIQUEL, qui comprenait la loi d'impôt complémentaire sur le capital (*Ergänzungssteuer*) du 14 juillet 1893.

motifs du projet de loi du 24 octobre 1921, devenu la loi du 8 avril 1922.

En vertu du § 12 b 2 de l'annexe II à l'article 233 du Traité de Versailles, le *Reich* devait posséder un système fiscal d'une rigueur égale à celle des systèmes d'impôts des Etats représentés à la Commission des Réparations. Or, les impôts indirects étaient demeurés sensiblement moins lourds en Allemagne que dans les pays alliés. L'Ultimatum des Alliés l'ayant fait remarquer au Gouvernement allemand, ce dernier qui voulait ménager les milieux ouvriers, décida de créer un impôt permanent sur la fortune en même temps qu'il aggravait les impôts sur la consommation.

Tel fut l'objet de la réforme fiscale du 8 avril 1922 qui ne comportait pas moins de 14 lois. Celles-ci avaient trait à la création d'impôts sur la fortune, sur l'accroissement de fortune, sur la circulation des capitaux, sur les véhicules automobiles, sur les courses et loteries, et sur les assurances; à la réorganisation des monopoles de l'alcool et des édulcorants; à la modification des lois relatives aux impôts sur les sociétés, sur le chiffre d'affaires, sur le charbon et sur le sucre et enfin à l'augmentation de divers impôts de consommation, et des droits de douane.

L'impôt sur la fortune ainsi institué prévoyait un abattement à la base de 100.000 marks, et pour les personnes physiques, un tarif progressif par tranche dont les taux s'étagaient entre 1 et 10 0/00; un taux unique de 1 1/2 0/00 était applicable aux collectivités.

L'impôt était assis pour trois ans. Il devait en outre être majoré pendant une période de 15 ans d'une surtaxe s'élevant pour les personnes physiques de 100 à 200 % du montant de l'impôt, et à 150 % de ce montant pour les personnes morales, afin de compenser la perte de recettes résultant de la suppression concomitante du sacrifice national (*Reichsnotopfer*) (1).

Cette loi eut le singulier destin de n'être jamais appliquée.

(1) Voir BADULESCO (Victor). *Le prélèvement extraordinaire sur le capital dans l'empire allemand*, Paris, 1922.

Le sacrifice national institué par la loi du 31 décembre 1920 comportait à l'origine un prélèvement unique sur le capital pouvant s'élever à 65 % de ce dernier. Il était payable, ainsi que les intérêts calculés au taux de 5 %, en 45 ou 28 ans suivant qu'il s'agissait d'immeubles ou d'autres biens. Mais en considération de la dépréciation monétaire, une loi du 22 décembre 1920 prescrivit le paiement d'un tiers de l'impôt, représentant au moins 10 % du capital (21,6 % au maximum) avant le 1^{er} mai 1922. Une autre loi du 6 juillet 1921 apporta quelques modifications de détail, mais il était dès lors bien évident que le sacrifice national calculé en marks relativement peu dévalués et payé en monnaie de plus en plus dépréciée ne pouvait subsister plus longtemps.

Elle survint en effet en pleine période d'inflation : la dépréciation du mark se poursuivait à une allure toujours plus rapide et rendait impossible toute opération d'évaluation, si bien qu'après une tentative d'adaptation (1), des instructions furent données fin septembre 1923 aux Services des Finances de suspendre les travaux d'assiette de l'impôt, instructions qui furent confirmées par une ordonnance du 11 octobre 1923. Le mois suivant en effet, la chute du mark se consommait, une nouvelle monnaie, le mark-or était créée, qui s'échangeait dans le rapport de un mark or pour mille milliards de marks papier contre l'ancienne.

Les décrets-lois fiscaux de 1923-1924.

Les deuxième et troisième décrets-lois fiscaux des 19 décembre 1923 et 14 février 1924 transformèrent l'impôt sur la fortune. L'assiette en reposait désormais sur une évaluation générale des biens en marks-or, cependant qu'un taux unique de 5 0/00 remplaçait tout à la fois le tarif progressif par tranche applicable antérieurement aux personnes physiques et le taux de 1 1/2 0/00 des personnes morales. Cependant, le taux était réduit à 3 0/00 lorsque la fortune du contribuable n'excédait pas 25.000 marks-or, à 4 0/00 lorsqu'elle était comprise entre 25 et 50.000 marks-or. Les patrimoines inférieurs à 5.000 marks-or n'étaient pas imposés. La surtaxe était maintenue, mais son taux réduit à 20, 30, 40 ou 50 % de l'impôt principal lorsque la fortune du contribuable excédait respectivement 100.000, 500.000, 2 millions ou 5 millions de marks-or environ.

Mais il ne s'agissait là que d'une législation toute provisoire et qui ne devait s'appliquer qu'à l'année civile 1924. Le 23 avril 1925, étaient déposés une série de projets de lois, relatifs notamment à l'impôt sur la fortune, aux procédés d'évaluation, à l'impôt général sur le revenu, et à l'impôt sur les sociétés.

La réforme du 10 août 1925.

Ces projets devaient aboutir à la vaste réforme du 10 août 1925. Les finances du *Reich* enfin restaurées sur la base d'une monnaie saine, le Reichsmark, permettaient l'institution d'un système fiscal cohérent ainsi que l'atténuation des taux des principaux impôts maintenus.

(1) La loi du 20 mars 1923 portait l'abattement à la base à 400.000 marks, multipliait les tranches du tarif par 6, les valeurs des biens imposables fixées en vertu des directives du 23 décembre 1922 par 3 et organisait un système de versements anticipés.

En ce qui concerne plus spécialement la loi d'impôt sur la fortune, doublée désormais par la loi sur les procédés d'évaluation, qui en retirait les paragraphes ayant trait à l'estimation des biens et réduisait son contenu de 42 à 26 paragraphes, le taux général de 5 0/00 était maintenu théoriquement, mais l'impôt devenait en fait progressif par le jeu de réductions et de majorations. Avant l'application de la loi, les réductions furent augmentées par la loi du 31 mars 1926, de telle sorte que le nouveau tarif s'établissait comme suit :

Fortune inférieure à	5.000	RM.	exonérat.
— comprise entre	5.000 et 10.000	RM.	1 0/00
— — —	10.000 et 20.000	RM.	2 0/00
— — —	20.000 et 30.000	RM.	3 0/00
— — —	30.000 et 50.000	RM.	4 0/00
— — —	50.000 et 250.000	RM.	5 0/00
— — —	250.000 et 500.000	RM.	5,5 0/00
— — —	500.000 et 1.000.000 de	RM.	6 0/00
— — —	1.000.000 et 2.500.000	RM.	6,5 0/00
— — —	2.500.000 et 5.000.000 de	RM.	7 0/00
— supérieure à	5.000.000 de	RM.	7,5 0/00

Le montant de la fortune à partir duquel l'impôt était dû, fixé en principe à 5.000 RM. variait en fonction du revenu annuel et du nombre d'enfants à charge.

L'impôt fut assis et perçu globalement pour les années 1925 et 1926. Les opérations d'assiette furent ensuite renouvelées tous les ans de 1927 à 1930.

La loi de finances du 29 juin 1929 majora de 8 % pour l'exercice budgétaire 1929 le montant de l'impôt, mais sa structure demeura inchangée jusqu'aux décrets-lois fiscaux de 1930-1931.

Les décrets-lois fiscaux de 1930-1931.

Le décret-loi du 1^{er} décembre 1930 tendant à assurer la sécurité de l'économie et des finances du *Reich* contenait dans sa troisième partie, chapitre IV, article 4, un certain nombre de modifications à la loi d'impôt sur la fortune. Il unifiait à 3 0/00 les taux réduits applicables aux fortunes dont le montant n'excédait pas 30.000 RM., relevait de 5.000 à 20.000 RM. le montant maximum des fortunes bénéficiant de l'exemption de l'impôt et apportait une nouvelle réglementation des augmentations que ce dégrèvement était susceptible de recevoir en fonction du revenu annuel et du nombre d'enfants.

Ce décret habilitait le Ministre des Finances à donner une nouvelle rédaction de la loi d'impôt sur la fortune, en harmonie

avec les dispositions qu'il contenait, ce qui fut fait en date du 22 mai 1931. Un autre décret-loi, du 8 décembre 1931, supprimait dans la loi la définition de la résidence habituelle (donnée par ailleurs dans la loi d'adaptation fiscale), et renvoyait pour la définition du patrimoine situé en Allemagne au nouveau texte du § 65 de la loi sur les procédés d'évaluation, modifications de détail, mais intéressantes en ce qu'elles montrent bien l'organisation progressive du droit fiscal allemand et le classement qui s'opère peu à peu des différentes règles entre les trois grands textes généraux (loi d'adaptation fiscale, règlement des impôts, loi sur les procédés d'évaluation) et les textes des lois d'impôts particulières.

Sans modifier le texte de la loi du 22 mai 1931, un certain nombre de lois et de décrets ont édicté quelques règles particulières : le décret-loi du 5 juin 1931 (VII^e Partie, Chapitre IV) décida qu'un dixième seulement du portefeuille-titres des sociétés de gestion de capitaux ferait partie du patrimoine imposable de ces sociétés (*Kapitalverwaltungsgesellschaften*).

Le décret-loi du 12 mai 1932 réduisit de 20 % les sommes à percevoir au titre de l'impôt sur la fortune à partir du 1^{er} avril 1942 en vue de tenir compte des pertes de valeur imputables à la crise économique et survenues depuis le 1^{er} janvier 1931. L'on voulait en effet éviter de procéder à une nouvelle fixation générale des valeurs unitaires et à de nouvelles opérations d'assiette de l'impôt sur la fortune. Les dispositions du décret du 12 mai 1932 furent prorogées pour 1933 et 1934 par le décret-loi du 18 mars 1933 et par la loi du 13 janvier 1934, de telle sorte que l'assiette générale de l'impôt établie au 1^{er} janvier 1931 demeura en vigueur jusqu'au 1^{er} mars 1935.

La loi du 15 juillet 1933 autorisa enfin le gouvernement à exonérer de l'impôt sur la fortune, en totalité ou en partie, les entreprises étudiant de nouveaux procédés de fabrication ou développant la fabrication de produits de remplacement, lorsque cette mesure présentait un intérêt primordial pour l'économie nationale.

Il convient encore de noter la loi du 21 septembre 1933 qui a exonéré temporairement de l'impôt les petites maisons d'habitation et les maisons personnelles nouvellement construites.

La réforme nationale-socialiste.

Le gouvernement national-socialiste arrivé au pouvoir le 30 janvier 1933 mit près de vingt mois à élaborer le régime fiscal conforme à ses principes dont il entendait doter le *Reich*. Le 16 octobre 1934, furent promulguées les dix lois suivantes, dont

la plupart subsistent à quelques modifications près dans leur texte d'alors : loi d'adaptation fiscale, loi relative à l'évaluation des terrains de culture, loi relative à l'impôt général sur le revenu, lois relatives aux impôts sur les sociétés, sur la fortune, sur les successions, sur le chiffre d'affaires, sur la circulation des capitaux, et enfin loi relative à l'impôt civique.

La réforme de 1934 poursuivait un triple but de simplification de l'administration, de personnalisation de l'impôt et de politique économique.

Les mesures de simplification apportées étaient : l'établissement d'un taux unique de 5 0/00 sans majorations ni réductions d'aucune sorte (1), l'arrondissement du patrimoine global à un multiple de 1.000 RM., et les limitations apportées à de nouvelles opérations d'assiette.

La personnalisation de l'impôt consistait dans les abattements à la base qui tenaient compte désormais d'un minimum personnel et des charges de famille quelle que soit la fortune du contribuable. La politique économique du national-socialisme tendant à favoriser les initiatives et la responsabilité personnelles se concrétisait dans les dispositions de la nouvelle loi fixant pour les sociétés de capitaux un minimum d'imposition qui devait inciter les petites entreprises à revêtir la forme personnelle ou de sociétés de personnes. Ces dernières étaient désormais exemptes d'impôt sur la fortune en tant que telles, de sorte que chaque associé en nom ou en commandite simple pouvait déduire désormais de sa part d'actif imposable les abattements à la base auxquels ses charges de famille lui donnaient droit.

Parmi les autres modifications apportées par la loi du 16 octobre 1934, on peut encore noter l'imposition globale des enfants mineurs avec leurs parents, le passage dans la loi d'adaptation fiscale des règles relatives à l'imposition de fonctionnaires en résidence à l'étranger, et la suppression des §§ 18 et 19 relatifs à l'imputation de l'impôt dû par la personne grevée d'un fidéicommis ou d'une charge testamentaire, devenus sans objet.

L'ordonnance du 31 octobre 1939.

Les modifications apportées par l'ordonnance du 31 octobre 1939 répondent essentiellement à des considérations d'ordre social. Désormais, les Juifs ne jouissent plus d'aucun abatte-

(1) Ce qui évitait de nombreuses difficultés de discrimination de patrimoines lorsque la loi autorisait l'imputation sur une masse de biens particulière de la part correspondante de l'impôt assis globalement sur plusieurs masses gérées par la même personne (communautés entre époux, fidéicommis, etc., v. §§ 7, 9, 17 et 19 de la loi de 1931).

ment à la base, ni pour eux, ni pour leurs enfants. L'impôt étant assis tous les trois ans, il résultait de ce fait une injustice à l'égard des contribuables dont les charges de famille s'étaient aggravées entre temps. A l'avenir, les naissances d'enfants sont prises en considération dès le 1^{er} janvier suivant. La définition des enfants à charge est supprimée de la loi d'impôt sur la fortune qui se réfère désormais à la loi d'adaptation fiscale.

L'exonération supplémentaire de 10.000 RM accordée dans certains cas aux personnes âgées de plus de soixante ans est soumise dorénavant à une condition supplémentaire, à savoir que le patrimoine global de l'intéressé soit inférieur à 100.000 RM.

En vertu de l'article 11 de ladite ordonnance, la prochaine assiette générale de l'impôt sur la fortune était fixée, au 1^{er} janvier 1940 et devait prendre effet à compter du 1^{er} avril 1940, alors que normalement elle n'aurait dû être applicable qu'à partir du 1^{er} avril 1941. Cette disposition a été prise en vue de faire coïncider l'entrée en vigueur de la nouvelle assiette générale dans l'*Altreich* et dans les territoires récemment incorporés dans le *Reich* Grand Allemand, auxquels l'impôt sur la fortune devait être appliqué à partir du 1^{er} avril 1940.

Extension du domaine de la loi.

La loi d'impôt sur la fortune a été introduite dans les territoires suivants (1) :

Autriche, par l'ordonnance du 26 juin 1939, à partir du 1^{er} avril 1940; entre le 1^{er} janvier 1938 et cette date, l'ancien impôt de crise autrichien sur la fortune, et la taxe spéciale sur la fortune, furent perçus pour un montant égal aux 9 quarts de la somme due pour l'année civile 1937 pour ces deux impôts;

Territoires des Sudètes allemands, par l'ordonnance du 26 septembre 1939, à compter du 1^{er} avril 1940;

Territoire de Memel, par l'ordonnance du 29 avril 1939, dont l'application a été reportée au 1^{er} avril 1940 par une autre ordonnance du 30 décembre 1939; jusqu'à cette date, l'impôt sur la fortune fut perçu suivant la législation de Memel;

Territoire de l'ex-ville libre de Dantzig, par la loi du 1^{er} septembre 1939 dont l'effet a été reporté au 1^{er} avril 1940 par un arrêté ministériel du 30 janvier 1940; jusqu'à cette date, l'impôt sur la fortune fut perçu suivant la législation de Dantzig;

(1) Voir II^e partie, chapitre I^{er}, pp. 17 et 18. — Extension du domaine de la loi sur les procédés d'évaluation, en ce qui concerne la date d'annexion de ces territoires au *Reich*.

Territoires de l'Est, par l'ordonnance du 8 décembre 1940 dont l'entrée en vigueur fut fixée à cet égard au 1^{er} avril 1941;

Territoires d'Eupen-Malmédy, par l'ordonnance du 2 août 1940 prenant effet au 1^{er} avril 1941;

Alsace, par l'ordonnance du 15 mars 1943, à compter du 1^{er} janvier 1943;

Lorraine, Luxembourg, l'impôt sur la fortune n'y était pas encore introduit au 1^{er} janvier 1943, mais l'entrée en vigueur récente de la loi sur les procédés d'évaluation laisse présumer qu'il ne s'agit plus que d'une question de temps;

Basse Styrie, par l'ordonnance du 18 décembre 1941 dont l'application a été reportée au 1^{er} avril 1943 par une autre ordonnance du 10 mars 1942;

Carniole et Carinthie, par l'ordonnance du 29 janvier 1942 prenant effet du 1^{er} avril 1943;

Textes complémentaires.

La loi d'impôt sur la fortune a été complétée par une ordonnance d'application en date du 2 février 1935 (modifiée par l'ordonnance du 22 novembre 1939), par les directives pour l'administration du 10 février 1940, et les directives complémentaires des 20 août 1940 et 20 mars 1942.

Il faut encore noter en matière de procédure le décret du *Führer* du 28 août 1939 complété par la circulaire du Ministre des Finances du 2 septembre 1939 qui limite les possibilités d'appel, et l'ordonnance du 20 décembre 1941 en ce qui concerne l'imposition des cartels et des syndicats d'entreprise.

Ces diverses dispositions seront prises en considération au cours du chapitre suivant relatif à la législation actuellement en vigueur.

CHAPITRE II

LA LOI D'IMPOT SUR LA FORTUNE

(*das Vermögensteuergesetz*)

Avant d'étudier un impôt allemand, il convient de rappeler le principe inscrit dans le § 1^{er} de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 qui domine toute la législation en cette matière :

« 1^o Les lois fiscales doivent être interprétées conformément aux conceptions générales du national-socialisme (*Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen*);

« 2° A cet effet, on devra prendre en considération les conceptions nationales (*die Volksanschauung*), le but et la signification économique des lois fiscales ainsi que l'évolution de la conjoncture;

« 3° Les mêmes principes sont applicables dans l'appréciation des faits. »

Le § 2, alinéa 3, donne des directives analogues aux autorités fiscales lorsque leurs décisions ne ressortent pas des termes mêmes de la loi et sont ainsi laissées à leur libre appréciation :

« 3° Les questions de justice et d'opportunité doivent être tranchées conformément aux conceptions générales du national-socialisme (*Fragen der Billigkeit und der Zweckmässigkeit sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen*). »

A l'inverse de ce qui a été fait pour la loi sur les procédés d'évaluation, le présent chapitre ne reproduira pas les subdivisions de la loi, mais traitera en faisant appel, le cas échéant, à la loi d'adaptation fiscale et au Règlement des impôts du *Reich*, des personnes assujetties à l'impôt, de l'assiette de l'impôt, de sa liquidation, de son recouvrement et de son contentieux.

SECTION I

Personnes assujetties à l'impôt.

La loi distingue deux sortes d'obligations fiscales : l'obligation illimitée dérivant de la notion subjective de l'impôt, ce qui conduit à frapper tous les biens de la personne assujettie, quelle que soit leur situation, et l'obligation limitée, dont le principe est l'imposition objective des biens situés en Allemagne, quel que soit leur propriétaire.

§ 1^{er}. — OBLIGATION FISCALE ILLIMITÉE.

L'obligation illimitée à l'impôt sur la fortune s'applique au patrimoine global (*Gesamtvermögen*) tel qu'il a été défini au § 73 de la loi sur les procédés d'évaluation (1). Les personnes physiques résidant en Allemagne, ainsi qu'un certain nombre de collectivités ayant leur siège dans ce pays y sont assujetties (2).

(1) Voir titre I^{er}, chapitre II, section VI, § 1^{er}, pp. 76 et suiv.

(2) §§ 1^{er}, 21, 22 de la loi d'impôt sur la fortune.

Personnes physiques.

Elles sont soumises à l'impôt sur la fortune sans considération de nationalité, dès lors qu'elles possèdent en Allemagne, soit leur domicile, soit leur résidence habituelle. L'obligation fiscale commence au 1^{er} janvier suivant l'année de la naissance de l'individu, ou de l'acquisition d'un patrimoine imposable. Elle disparaît avec la mort du contribuable ou la cessation de l'état de fait qui a motivé son imposition. Mais l'impôt n'est perçu qu'à partir du 1^{er} avril suivant la naissance de l'obligation fiscale. En revanche, il demeure dû jusqu'à la clôture de l'exercice budgétaire suivant l'année de l'extinction de ladite obligation (1).

Les notions de domicile et de résidence habituelle sont fournies par la loi d'adaptation fiscale (§§ 13 et 14).

Le domicile est le lieu où demeure une personne dans des conditions telles qu'elles permettent de conclure que cette personne a l'intention de conserver et d'utiliser cette habitation. L'Administration fiscale ne tient donc pas compte de la définition du domicile telle qu'elle résulte du § 7 du Code civil. Elle ignore notamment les domiciles légaux pour s'en tenir à la réalité des situations. La possibilité pour un immeuble d'être utilisé comme habitation est une condition nécessaire — « *Ohne Wohnung, kein Wohnsitz* » — mais non suffisante, il faut en outre l'intention de conserver et d'utiliser les locaux en question.

La résidence habituelle au sens des lois fiscales est le lieu où séjourne une personne dans des conditions telles que l'on puisse constater qu'il ne s'agit pas d'un séjour simplement temporaire. L'obligation illimitée à l'impôt ne prend naissance que si le séjour en Allemagne dure plus de six mois. Dans ce cas, elle s'étend également aux six premiers mois.

Ce délai a été porté à un an par une circulaire ministérielle du 10 juillet 1939 (*Reichssteuerblatt*, p. 826) en faveur des touristes étrangers n'exerçant aucune activité professionnelle, dans le dessein d'augmenter les rentrées de devises.

Les fonctionnaires en résidence à l'étranger, leurs femmes, pour autant qu'elles ne sont pas séparées de corps, et leurs enfants mineurs vivant à leur foyer sont, eu égard à l'impôt sur la fortune, assimilés aux personnes qui ont leur résidence habituelle au lieu où se trouve la Caisse publique allemande chargée de payer leurs traitements. Il faut entendre par fonc-

(1) L'exercice budgétaire (*Rechnungsjahr*) s'étend du 1^{er} avril au 31 mars. La fortune d'un contribuable décédé le 2 janvier 1943 est imposée séparément entre les mains de ses héritiers jusqu'au 31 mars 1944.

tionnaires en résidence à l'étranger, les fonctionnaires du *Reich*, les militaires et les fonctionnaires civils de l'armée, les fonctionnaires de la Société des chemins de fer du *Reich* et de la *Reichsbank*, dont le lieu de service est à l'étranger.

Les consuls élus (*Wahlkonsuln*) au contraire des consuls de carrière (*Berufskonsuln*) ne sont pas considérés comme tels.

Afin d'éviter les fraudes, les propriétaires et les directeurs (notamment les membres du Conseil d'administration et les fondés de pouvoir d'une entreprise allemande) sont réputés avoir leur résidence habituelle au lieu où se trouve la direction ou le siège de celle-ci, même s'ils ne séjournent pas en Allemagne. Il en va de même des membres du Conseil de surveillance qui assument des fonctions de direction, fût-ce par délégation ou temporairement ou même une seule fois.

Collectivités.

Les sociétés, associations de personnes et masses de biens énumérées ci-dessous sont assujetties de façon illimitée à l'impôt lorsqu'elles possèdent leur direction ou leur siège en Allemagne (1). Il convient de noter que les sociétés en nom collectif, en commandite simple et assimilées ne sont pas imposées en tant que telles. Cette exonération est parfaitement normale puisque ces sociétés ne possèdent pas la personnalité morale. De plus, les collectivités de droit public, à l'exception des sociétés coloniales et des établissements de crédit, sont exemptées de l'impôt. Outre le *Reich*, les Pays, les communes et les syndicats de provinces, d'arrondissements ou de communes, bénéficient de cette exemption : les paroisses (2), les corporations, le Parti national-socialiste ouvrier allemand (*N.S.D.A.P.*) et les diverses représentations économiques, telles que les Chambres de commerce, les Chambres de métiers, la Chambre culturelle du *Reich*, etc.

Sont au contraire soumis à l'impôt sur la fortune :

1° les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coloniales, sociétés minières);

2° les sociétés coopératives de production, dont le but est

(1) La loi d'adaptation fiscale définit en son § 15 ce qu'il y a lieu d'entendre par direction ou siège d'une collectivité. Cette notion a déjà été étudiée avec le § 56 de la loi sur les procédés d'évaluation. Voir titre I^{er}, chapitre II, section IV, p. 62.

(2) En vertu de la loi du 28 mars 1938 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 338) les cultuelles juives ont perdu le caractère de collectivité de droit public à compter du 1^{er} avril 1938.

de favoriser l'activité professionnelle de leurs membres par la mise à leur disposition d'installations ou d'ateliers communs.

Le § 22 de la loi autorisait le Ministre des Finances à exempter totalement ou partiellement de l'impôt certaines catégories de coopératives pour des raisons économiques. Usant des pouvoirs qui lui étaient conférés, le Ministre a exonéré de l'impôt sur la fortune les coopératives agricoles dans la mesure où elles se livrent à des opérations agricoles et où leur activité demeure d'ordre coopératif. L'utilisation et la mise en œuvre des produits agricoles des seuls membres de la coopérative demeurent des opérations agricoles par accessoires quand bien même elles revêtiraient un caractère industriel, tel est le cas des laiteries, distilleries, entreprises de battage ou d'élevage collectives. Toutefois, ces coopératives ne perdraient pas le bénéfice de l'exonération si l'État, le Parti ou la Corporation agricole leur imposaient de travailler pour d'autres que leurs membres en raison de l'intérêt public;

3° les sociétés d'assurances mutuelles;

4° les autres personnes morales du droit privé. Il s'agit ici des associations et fondations visées aux §§ 21 et suivants du Code civil, mais il est inutile du point de vue fiscal d'examiner quelles collectivités ou masses de biens jouissent en droit allemand de la personnalité juridique, puisque l'obligation fiscale atteint également :

5° les groupements, établissements, fondations et fonds affectés à des buts déterminés ne jouissant pas de la personnalité morale (§§ 54, 80 et suivants, 1914 du Code civil);

6° les établissements de crédit de droit public, c'est-à-dire institués et exploités par des collectivités publiques; mais une grande partie d'entre eux se trouvent bénéficier d'exonérations particulières comme on le verra plus loin.

Enfin, le § 21 de la loi d'impôt sur la fortune autorise le Ministre des Finances à déclarer imposables sans limitation d'assiette d'autres groupements de personnes que ceux énumérés ci-dessus, et à régler le mode de leur imposition. Cette disposition visait spécialement les cartels et syndicats d'entreprises, mais ces collectivités ont fait l'objet d'une ordonnance commune des Ministres des Finances et de l'Intérieur en date du 20 décembre 1941 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 791) réglant leur imposition tout à la fois à la patente et aux impôts sur les sociétés et sur la fortune. Elles sont soumises à l'obligation illimitée, dès lors qu'elles ont leur siège ou leur direction en Allemagne; toutefois, lorsqu'elles sont constituées, comme il arrive fréquemment en sociétés doubles superposant à l'association des membres une société de capitaux chargée de l'expédition des

affaires commerciales, elles sont réputées n'être qu'une seule personne morale. Le patrimoine administré par les cartels et les syndicats n'est pas pris en considération pour le calcul des capitaux d'exploitation lorsque le patrimoine ressort au bilan comme un engagement envers les membres, que le montant de l'engagement est chiffré pour chaque membre et lui est communiqué par un relevé de compte particulier, et qu'enfin sont observées les dispositions relatives à la procédure d'arrêté de compte fixées par le Ministre des Finances du *Reich*. En revanche, le patrimoine qui ressort au bilan des cartels et des syndicats comme une dette envers leurs membres doit figurer dans les bilans fiscaux et dans le patrimoine global de ceux-ci comme une créance.

Les avantages prévus au § 60 de la loi sur les procédés d'évaluation (1) pour les sociétés ayant des participations dans d'autres sociétés (*Schachtelgesellschaften*) ne sont accordés aux cartels et aux syndicats que dans la mesure où chaque membre pourrait prétendre à ces avantages s'il était intéressé pour un montant correspondant directement à la société dirigée au lieu de l'être par l'intermédiaire du cartel ou du syndicat. Cette participation doit être ininterrompue pendant les douze mois qui précèdent l'arrêté des comptes de cet organisme.

§ 2. — OBLIGATION FISCALE LIMITÉE.

L'obligation limitée à l'impôt sur la fortune s'applique au patrimoine situé en Allemagne des contribuables suivants (2) : personnes physiques n'ayant ni domicile, ni résidence habituelle dans le *Reich* : sociétés, associations de personnes et masses de biens n'ayant ni leur direction ni leur siège en Allemagne. La notion du patrimoine situé en Allemagne (*Inlandsvermögen*) a déjà été donné dans le titre I^{er}, chapitre II, section VI. Il a déjà été dit également ce qu'il faut entendre par domicile, résidence habituelle, direction ou siège.

Il convient de noter par contre que les termes sociétés, associations de personnes et masses de biens ne sont limités par aucune énumération, et qu'en conséquence, les collectivités étrangères de droit public sont imposées pour leurs établissements en Allemagne, à moins qu'un accord international ne soit intervenu en sens contraire.

L'impôt sur la fortune devient ici en quelque sorte un impôt réel ne connaissant ni collectivités exonérées, ni, comme on le

(1) Voir titre I^{er}, chapitre II, section IV, § 5, p. 69.

(2) § 2 de la loi d'impôt sur la fortune.

verra plus loin, d'abattement à la base. Il n'admet en déduction des biens imposables que les dettes qui les grèvent de façon réelle, de telle sorte qu'un étranger criblé de dettes personnelles peut avoir des biens sis en Allemagne imposés pour leur intégrité, tandis qu'un autre qui n'aurait pour dette qu'une hypothèque sur un immeuble situé dans le *Reich* serait presque entièrement exonéré, quelle que soit l'importance des biens possédés à l'étranger.

§ 3. — EXONÉRATIONS PERSONNELLES.

Des onze catégories de collectivités exonérées par la loi de 1931, la réforme de 1934 n'a laissé subsister que les sept catégories énumérées ci-dessous.

Les syndicats professionnels de droit privé ont perdu leur privilège, cependant que les partis politiques ayant disparu pouvaient être radiés sans inconvénient de la liste du § 3 de la loi. Le *N.S.D.A.P.*, seul parti non dissous, constitue en effet depuis la loi du 1^{er} décembre 1933 une collectivité de droit public, et se trouve exempté de l'impôt à ce titre. En revanche, deux cas d'exonérations ont simplement été transposés dans la loi d'adaptation fiscale, ce sont ceux où l'exonération a lieu en vertu des principes généraux du droit international et sous condition de réciprocité, et ceux où un accord international a été conclu en la matière. Demeurent donc seules exemptées de l'impôt sur la fortune en vertu de la loi du 16 octobre 1934 :

1° La *Reichsbank*, la *Deutsche Rentenbank* et la *Deutsche Rentenbankkreditanstalt*. Si l'exonération des deux premières banques qui sont les deux derniers instituts d'émission du *Reich* semble assez naturelle, celle de la *Rentenbankkreditanstalt*, établissement public de crédit agricole relevant de la *Rentenbank* le paraît d'autant moins que la *Deutsche Golddiskontbank*, établissement public de crédit à l'exportation a été soumise à l'impôt depuis le 1^{er} janvier 1931.

2° Les banques d'Etat, mais dans la mesure seulement où elles se consacrent à des tâches relevant de l'économie publique. Il s'agit donc ici plutôt d'une exemption réelle que d'une exonération personnelle (1).

3° Les entreprises auxquelles participent exclusivement le *Reich*, un Pays, une commune ou un syndicat de communes à but déterminé ou non, lorsque leurs bénéfices sont attribués uniquement aux collectivités susvisées. On peut noter comme entre-

(1) Les banques visées sont la *Preussische Staatsbank*, la *Bayerische Staatsbank*, la *Sächsische Staatsbank*, la *Braunschweigische Staatsbank*, la *Thüringische Staatsbank*, la *Hessische Landesbank*, la *Lippische Landesbank* et la *Staatliche Kreditanstalt Oldenburg-Bremen*.

prises du *Reich* exemptées la Société des chemins de fer du *Reich* (*Reichsbahn*), les Postes du *Reich* (*Reichspost*), la Loterie Nationale, les divers monopoles fiscaux (alcool, édulcorants, allumettes). Toutefois, les établissements de crédit sont exclus de ce privilège.

4° Les caisses d'épargne publiques ou soumises au contrôle de l'Etat dans la mesure où elles servent l'épargne proprement dite. Il convenait en effet de ne pas favoriser les caisses d'épargne pour autant qu'elles font concurrence aux banques privées, comme c'est fréquemment le cas en Allemagne, où le régime des caisses d'épargne est très souple.

Les directives renvoient aux §§ 22 et suivants de la loi sur le crédit du 25 septembre 1939 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 1955) pour la définition des opérations d'épargne (*Sparverkehr*).

5° Les coopératives forestières (*Hauberg-, Wald-, Först-, Laubgenossenschaften*) et groupements de biens communaux analogues (*Realgemeinde*). Il s'agit ici d'une survivance d'anciennes communautés dont les membres étaient autorisés du seul fait de leur appartenance à la communauté, à jouir des biens de celle-ci. Bien que ce soient des collectivités privées, elles jouissent de la même exemption que les collectivités publiques.

Toutefois, ces communautés deviennent imposables lorsqu'elles entretiennent ou afferment une exploitation de caractère industriel ou commercial dont l'importance excède celle qui conviendrait à une simple exploitation accessoire, par exemple une scierie dont la clientèle s'étendrait hors de la commune.

6° les sociétés, associations de personnes et masses de biens qui, aux termes de leurs statuts, de leur acte de fondation ou de tout autre acte constitutif et conformément à leur gestion effective servent exclusivement et directement à des buts religieux, d'utilité publique ou de bienfaisance. La définition de ces buts est donnée par les §§ 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale, et précisée par l'ordonnance d'application du 16 décembre 1941; en ce qui concerne plus spécialement les entreprises d'habitation à bon marché, les dispositions de la loi du 29 février 1940 demeurent en vigueur. De façon sommaire, l'on peut considérer comme collectivités d'utilité publique, celles qui tendent à l'amélioration de la santé publique, à l'accroissement des aptitudes physiques du peuple par la gymnastique, les jeux ou le sport, les œuvres de protection de la jeunesse, les collectivités visant au développement des sciences, des arts, de l'éducation, de l'enseignement populaire et professionnel, de l'amour et de la connaissance de la patrie et du germanisme à l'étranger, les œuvres qui se consacrent à l'entretien des monuments, les théâtres subventionnés par les collectivités publiques.

Les buts de bienfaisance sont ceux que poursuivent les collectivités consacrées à secourir les personnes nécessiteuses résidant en Allemagne, ou les Allemands nécessiteux demeurant à l'étranger.

Les principaux buts religieux reconnus par la loi sont la construction, l'embellissement et l'entretien d'églises, la célébration du service divin, la formation d'ecclésiastiques, l'enseignement religieux, l'inhumation et le culte des morts, l'administration des biens culturels, le paiement des traitements des ecclésiastiques fonctionnaires et auxiliaires des cultes, le service des pensions de vieillesse et d'invalidité de ces personnes ainsi que des pensions de leurs veuves et de leurs orphelins.

7° Les diverses caisses de pensions (de veuves, d'orphelins, en cas de décès ou de maladie, d'assistance contre le chômage) qui possèdent la personnalité juridique lorsque ces caisses ont un caractère professionnel spécialisé, qu'elles comprennent également le personnel salarié des entreprises, et à condition que leur patrimoine doive être, en cas de liquidation, réparti entre leurs membres ou affecté aux termes des statuts à des buts d'utilité publique ou de bienfaisance. Suivant qu'il s'agit de caisses contractuelles à l'égard desquelles les bénéficiaires possèdent un droit à certaines prestations, ou de caisses de bienfaisance dont la gestion est discrétionnaire, l'ordonnance d'application de la loi d'impôt sur la fortune ajoute les conditions suivantes : dans le premier cas, que la caisse remplisse les conditions imposées par la loi du 6 juin 1931 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 315) pour pouvoir être considérée comme une entreprise d'assurances, et que son activité puisse être regardée comme d'ordre social en fonction du salaire moyen de ses adhérents (inférieur à 6.000 RM par an) ou des prestations de la caisse (retraite inférieure à 4.000 RM, pension de veuve inférieure à 3.000 RM, d'orphelins ne dépassant pas 1.200 RM par enfant, indemnité pour frais mortuaires n'excédant pas au total 500 RM); dans le deuxième cas, que l'affectation du patrimoine et des revenus de la caisse à des fins de bienfaisance soit assurée en droit et en fait, que les adhérents ne soient obligés à aucun versement et que les adhérents ou leurs hommes de confiance puissent participer à la gestion de la caisse.

En dehors de ces sept cas prévus par la loi d'impôt sur la fortune, l'ordonnance d'application du 22 novembre 1939 exonère de l'impôt sur la fortune les entreprises de constructions d'habitations à bon marché reconnues d'utilité publique conformément à l'ordonnance du 1^{er} décembre 1930 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 573), les entreprises qui servent d'organes à la politique de l'Etat en matière de logement, les entreprises de colonisation

intérieure créées par les Pays et enfin les entreprises de constructions de petites maisons particulières autorisées par les Pays et reconnues d'utilité publique.

SECTION II

Assiette de l'impôt.

Il a déjà été dit que les contribuables dont l'obligation fiscale était illimitée étaient assujettis à l'impôt pour leur patrimoine global « *Gesamtvermögen* » et que ceux dont l'obligation était limitée n'y étaient soumis que pour leur patrimoine sis en Allemagne, « *Inlandsvermögen* ». Il est donc inutile de revenir sur ces notions définies dans la loi sur les procédés d'évaluation (1).

Il convient cependant de noter que les conjoints sont imposés ensemble lorsqu'ils ne vivent pas séparés de corps et qu'ils sont imposables tous les deux de façon illimitée; que sont imposés ensemble les parents, leurs enfants et autres membres mineurs de leur famille pour lesquels la loi accorde un abattement à la base de la fortune imposable, et qu'enfin le montant du patrimoine global ou du patrimoine situé en Allemagne doit être arrondi à un multiple de 1.000 RM en négligeant les fractions inférieures ou égales à 500 RM et en comptant pour 1.000 RM les fractions supérieures à 500 RM (2).

De plus, le système de périodicité des opérations d'assiette instauré par la loi mérite de retenir l'attention : tous les trois ans en principe, il est procédé à une assiette générale de l'impôt sur la fortune (*Hauptveranlagung*) dans l'intervalle desquelles des assiettes nouvelles (*Neuveranlagungen*) ou supplémentaires (*Nachveranlagungen*) peuvent prendre place.

Le rapprochement est aisé entre ces diverses catégories d'assiette et les modes correspondants d'évaluation (étudiés dans le titre I^{er}, chapitre II, section I^{re}, § 5) : évaluation générale (*Hauptfeststellung*), réévaluation dite autrefois nouvelle évaluation (*Wertfortschreibung*, autrefois *Neufeststellung*) et éva-

(1) Voir titre I^{er}, chapitre II, section VI, pp. 75 et suiv.

(2) §§ 4, 7 et 11 de la loi d'impôt sur la fortune. En outre, les directives du 20 mars 1942 relatives à l'impôt sur la fortune exemptent de l'impôt une partie du patrimoine global des contribuables dont l'entreprise a été fermée pour cause de rationalisation, et qui reçoivent une indemnité en vertu de l'ordonnance du 19 février 1940 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 395), relative à l'entraide professionnelle (*Gemeinschaftshilfe der Wirtschaft*), correspondant à l'importance de celle-ci par rapport à l'ensemble du patrimoine.

uation supplémentaire (*Nachfeststellung*). Elles répondent en effet aux mêmes besoins.

§ 1^{er}. — ASSIETTE GÉNÉRALE.

Il est procédé pour trois exercices à l'assiette générale de l'impôt sur la fortune (1). L'exercice dont il s'agit est l'exercice budgétaire du *Reich*, s'étendant du 1^{er} avril au 31 mars. Toutefois la loi habilite le Ministre des Finances à modifier cette durée de validité, qu'elle dénomme période d'assiette générale (*Hauptveranlagungszeitraum*). En fait la période s'étendant normalement du 1^{er} avril 1936 au 31 mars 1939 a été prolongée jusqu'au 31 mars 1940 et celle du 1^{er} avril 1940 au 31 mars 1943, vient de l'être par une ordonnance du 12 septembre 1942 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 552), jusqu'au 31 mars 1945.

L'assiette générale est basée sur le montant du patrimoine imposable constaté au 1^{er} janvier de l'année civile précédant la période d'assiette. Il s'écoule donc quinze mois entre la constatation et l'imposition des biens d'un contribuable. Cet écart se justifie par la nécessité dans laquelle se trouvent les communes d'être en possession des données de l'impôt sur la fortune pour établir leurs impôts réels. On se souvient en effet que les mêmes valeurs unitaires sont à la base de l'impôt sur la fortune, de l'impôt foncier et de la patente. Cela explique qu'un même jour il puisse être procédé à la fois à une assiette générale et à une assiette nouvelle ou supplémentaire. Celle-ci constituera la base d'imposition pour l'exercice suivant immédiatement la date d'assiette, tandis que celle-là ne sera utilisée que pour l'exercice postérieur. Exceptionnellement, l'ordonnance du 31 octobre 1939 a prescrit que les résultats de l'assiette générale du 1^{er} janvier 1940 seraient applicables à compter du 1^{er} avril de la même année, réduisant ainsi à trois mois l'intervalle habituel.

§ 2. — ASSIETTE NOUVELLE.

Il y aura lieu d'établir à nouveau l'assiette de l'impôt sur la fortune lorsque le patrimoine imposable (patrimoine global ou situé en Allemagne, suivant le cas) aura subi une modification de plus d'un cinquième ou de plus de 200.000 RM (2) par rapport à la valeur constatée à la dernière date d'assiette, ou encore lorsque des enfants seront survenus au contribuable depuis cette

(1) § 12 de la loi d'impôt sur la fortune.

(2) Ordonnance du 4 avril 1943 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 177).

date, lui ouvrant le droit à un dégrèvement d'impôt dans les conditions qui seront étudiées plus bas. Le Ministre des Finances peut d'ailleurs élever ou abaisser ces limites, qu'il ne faut pas confondre avec celles dont le dépassement entraîne une nouvelle fixation des valeurs unitaires. En effet, certains des biens composant le patrimoine global peuvent subir des modifications de consistance ou de valeur importantes, nécessitant l'attribution d'une nouvelle valeur unitaire, sans que l'ensemble de la fortune du contribuable s'en trouve considérablement affecté. D'ailleurs, les modifications qui obligent à une révision des valeurs unitaires sont beaucoup plus faibles que celles fixées en matière d'impôt sur la fortune, et varient suivant qu'il s'agit d'immeubles ou de meubles (1).

La nouvelle assiette est effectuée au 1^{er} janvier de l'année pour laquelle la modification du patrimoine est constatée, ou, s'il s'agit d'un dégrèvement pour survenance d'enfant, au 1^{er} janvier qui suit la naissance de celui-ci.

Dans ce cas, et dans celui d'une diminution du patrimoine imposable, le dégrèvement n'intervient que sur demande. Celle-ci doit être présentée, sous peine de forclusion, avant l'expiration de l'année civile au début de laquelle la nouvelle assiette est sollicitée, ou si l'assiette antérieure n'est devenue définitive que plus tard, dans le mois qui suit cette date. Il peut être procédé d'office aux nouvelles assiettes dont doit résulter une majoration d'impôt.

La nouvelle assiette prend effet du début de l'exercice suivant la date de la nouvelle assiette, c'est-à-dire après trois mois; jusqu'à ce moment l'assiette antérieure conserve ses effets.

§ 3. — ASSIETTE SUPPLÉMENTAIRE.

Il est effectué une assiette supplémentaire de l'impôt sur la fortune lorsqu'après la date de l'assiette générale l'obligation personnelle à l'impôt vient à naître ou qu'un motif d'exonération personnelle cesse d'exister, ou qu'enfin l'obligation fiscale limitée d'un contribuable devient illimitée, ou inversement, du fait d'un changement de résidence (2).

L'obligation personnelle à l'impôt est celle qui résulte, indépendamment de toute considération de possession d'un patrimoine, de l'inclusion dans une des catégories de personnes ou

(1) Voir titre I^{er}, chapitre II, section I, § 5, p. 42.

(2) § 14 de la loi d'impôt sur la fortune.

de collectivités assujetties à l'impôt en vertu des §§ 1 et 2 de la loi d'impôt sur la fortune (1). Elle est donc essentiellement mise en jeu par la naissance d'une personne physique ou morale, ou par l'installation en Allemagne. Une personne dont le patrimoine est inférieur au minimum exonéré peut recevoir un don portant le montant de ses biens au delà de ce chiffre. Il n'y a pas là naissance d'une obligation personnelle, et il ne doit pas en conséquence être procédé à une assiette supplémentaire. Il peut y avoir lieu en revanche à l'établissement d'une assiette nouvelle si la variation de patrimoine excède le $\frac{1}{5}$ des biens antérieurs du contribuable.

L'intérêt de la distinction entre les deux modes d'assiette consiste en ce qu'aucune limite, ni aucun délai ne sont fixés pour l'assiette supplémentaire.

Les motifs d'exonération personnelle sont donnés par le § 9 de la loi d'adaptation fiscale et par le § 3 de la loi d'impôt sur la fortune (2). Il doit bien entendu s'agir d'une exonération totale et non d'une exonération limitée à certaines activités des organismes en question.

L'assiette supplémentaire est basée sur le montant du patrimoine imposable constaté au 1^{er} janvier suivant l'événement donnant lieu à une assiette. Celle-ci prend effet du 1^{er} avril suivant. En revanche, le § 15 de la loi dispose que, si l'obligation fiscale s'éteint ou si un motif d'exonération personnelle se présente, l'impôt est encore perçu jusqu'à la fin de l'exercice commençant au cours de l'année civile pendant laquelle l'obligation fiscale s'est éteinte, ou le motif d'exonération est intervenu.

Un arrêt du 15 novembre 1942 (*Reichssteuerblatt*, p. 1132) de la Cour des Finances du *Reich* éclaire bien cette notion d'obligation et d'exonération personnelles.

La Cour des Finances du *Reich* a refusé de prendre en considération la demande d'exonération d'un contribuable dont la situation était la suivante : au 1^{er} janvier 1940 il possédait un patrimoine s'élevant à 24.000 RM dont il pouvait déduire 20.000 RM. Il était donc imposé pour 4.000 RM; au 1^{er} janvier 1942 son patrimoine tombait à 19.968, donc au-dessous de l'abattement autorisé, il demanda alors à être exempté de l'impôt. Il fut débouté par ce motif que d'une part la variation du patrimoine étant inférieure à $\frac{1}{5}$ de la valeur initiale ne justifiait pas une assiette nouvelle, que d'autre part il n'y avait pas là cessation de l'obligation fiscale personnelle faisant jouer le § 15.

(1) Voir la section 1^{re}, § 1 du présent chapitre, pp. 89 et suiv.

(2) Voir section I, § 3 du présent chapitre, pp. 94 et suiv.

SECTION III

Liquidation de l'impôt.

Le calcul de la dette d'impôt est excessivement simple puisque celui-ci ne comporte qu'un taux de 5 0/00. Nous avons vu toutefois que la réforme nationale-socialiste de 1934, en unifiant les divers taux antérieurs, avait aménagé assez largement le système des abattements à la base en faveur des personnes physiques cependant qu'elle instituait un minimum d'imposition pour les sociétés de capitaux. Dans certains cas, en outre, il peut être procédé à l'imposition forfaitaire des personnes venant de l'étranger ou ayant des relations avec l'étranger.

§ 1^{er}. — ABATTEMENTS EN FAVEUR DES PERSONNES PHYSIQUES.

Le minimum imposable de 20.000 RM fixé par la loi de 1931 a été remplacé en 1934 par un abattement à la base de 10.000 RM pour le contribuable lui-même, et par des abattements d'un même montant pour sa femme et chacun de ses enfants à charge. Ces avantages sont accordés quelle que soit la situation de fortune du contribuable (1).

L'exonération de 10.000 RM dont un contribuable marié bénéficie pour sa femme n'est accordée que si les deux conjoints sont soumis également à l'obligation fiscale illimitée, et s'ils ne vivent pas séparés de corps de façon durable. Le régime matrimonial des biens n'est pas pris en considération par l'administration fiscale.

Si ces conditions se trouvaient réalisées au décès de l'un des conjoints, l'exonération est également accordée au conjoint survivant au titre du conjoint prédécédé, à moins toutefois qu'il ne se remarie, ou qu'étant mineur, il ne retourne au foyer de ses parents et ne soit imposé avec ceux-ci.

La loi d'impôt sur la fortune renvoie, en ce qui concerne les exonérations pour les enfants et membres mineurs de la famille, à la définition que donne de ceux-ci la loi d'adaptation fiscale en son § 10 : il s'agit des parents en ligne directe et des collatéraux par alliance du second degré, même si le mariage sur lequel repose l'alliance a été dissous ou déclaré nul, ou si l'alliance est basée sur une naissance naturelle, des personnes liées en ligne directe par adoption, des tuteurs et des pupilles.

(1) §§ 5, 5 a de la loi d'impôt sur la fortune.

Ces personnes ouvrent le droit à une exonération d'office de 10.000 RM par tête lorsqu'ils vivent au foyer du contribuable, ou lorsqu'ils sont entretenus ou élevés principalement à ses frais. L'exonération est également accordée sur demande à raison des enfants et autres membres de la famille majeurs de moins de 25 ans qui sont entretenus et reçoivent un enseignement professionnel, principalement aux frais du contribuable.

Un même enfant peut être cause de l'octroi d'abattement à la base à deux personnes distinctes, par exemple à son père et à sa mère séparés de corps lorsqu'il compte au foyer de l'une et est entretenu principalement aux frais de l'autre.

L'abattement accordé au contribuable pour lui-même est doublé lorsque sa fortune étant inférieure à 100.000 RM et son revenu annuel soumis à l'impôt général sur le revenu ne dépassant pas 3.000 RM, il est âgé de plus de 60 ans ou se trouve pour une période que l'on peut estimer à trois ans au moins dans l'impossibilité de gagner sa vie (*Erwerbsunfähigkeit*). Cette incapacité ne doit pas être prise à la lettre mais appréciée en équité, compte tenu des ressources du contribuable (pensions, rentes) autres que son travail, ainsi que de sa situation antérieure.

Si l'entretien de conjoints imposés ensemble a été assuré en majeure partie par les revenus provenant d'une activité lucrative de la femme, l'exonération sera également accordée lorsque ce sera elle, et non le mari, qui aura dépassé l'âge de 60 ans ou qui se trouvera dans l'impossibilité de travailler.

Les Juifs ne bénéficient d'aucune exonération. En cas de mariage mixte, l'époux non juif bénéficie d'un abattement, l'autre époux n'en bénéficie pas.

Le § 5 de l'ordonnance du 14 novembre 1935 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 133), relative à la qualité de citoyen du *Reich*, répute juif quiconque possède trois parents de religion juive, ainsi que quiconque, ayant deux grands-parents juifs, appartenait au 16 septembre 1935 à la religion juive, ou était marié à une personne juive, ou encore est né après le 31 juillet 1936 de relations illégitimes avec un Juif. Il en est de même des Polonais depuis le 1^{er} avril 1942 en vertu de l'ordonnance du 21 février 1942 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 86), et des bohémiens (*Zigeuner*) depuis le 1^{er} avril 1943 en vertu de l'ordonnance du 24 décembre 1942 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 740). Les exonérations sont accordées sur la base de la situation à la date de l'assiette générale, ou, le cas échéant, à celle de l'assiette supplémentaire. En cas de nouvelle assiette, c'est la situation à la date de celle-ci lorsqu'elle est motivée par une survenance d'enfant. Hormis cette exception en faveur des familles nombreuses, c'est la situa-

tion à la date de la dernière assiette générale ou supplémentaire qui est déterminante pour l'établissement de la nouvelle assiette.

§ 2. — MINIMUM IMPOSÉ ET MINIMUM EXONÉRÉ DES COLLECTIVITÉS.

Il convient tout d'abord de noter que ces dispositions récentes (elles sont une création de la réforme de 1934) ne visent que les collectivités allemandes assujetties de façon illimitée à l'impôt sur la fortune (1).

Voulant favoriser les entreprises personnelles et limiter l'usage de la forme des sociétés de capitaux aux grandes exploitations qui justifient le concours de nombreux capitalistes, le gouvernement national-socialiste a décidé que les sociétés à responsabilité limitée seraient imposées au moins pour un capital de 20.000 RM, cependant que les sociétés anonymes, en commandite par actions, et les sociétés coloniales le seraient pour un minimum de 50.000. Quant aux syndicats miniers, qu'ils possèdent ou non la personnalité juridique en vertu de la législation des Pays, ils sont imposés sur la base de 20.000 RM au moins. Lorsque leurs parts (*Kuxe*) appartiennent en totalité à des capitalistes, ou lorsque le syndicat exploite des établissements étrangers à la mine, le minimum est porté à 50.000 RM.

La mise en liquidation d'une société ne suspend pas l'application de ce minimum. Lorsque toutefois la liquidation est la conséquence de la faillite de l'entreprise, la société est exonérée de l'impôt pour une raison d'équité.

En revanche, les autres sociétés, associations de personnes et masses de biens dont le siège est en Allemagne ne sont imposées que si leur patrimoine global excède 10.000 RM. Mais il s'agit ici d'un simple minimum d'imposition et non d'un abattement à la base comme pour les personnes physiques. Une association dont le patrimoine atteint 11.000 RM est imposée pour l'intégralité des 11.000 RM.

§ 3. — IMPOSITION FORFAITAIRE.

Le § 9 de la loi d'impôt sur la fortune, dont la teneur se retrouve dans le § 30 de la loi d'impôt général sur le revenu autorise le Service régional des Finances à fixer celui-là à une somme forfaitaire lorsque des relations économiques particulières, directes ou indirectes, du contribuable avec une personne

(1) § 6 de la loi d'impôt sur la fortune.

non imposable sur les seuls biens situés en Allemagne permettent à ce dernier de soustraire une partie de son patrimoine à l'impôt.

De même le § 10, correspondant au § 50 de la loi d'impôt général sur le revenu permet au Ministre des Finances du *Reich* de taxer forfaitairement pour une période de 10 ans au maximum les personnes venues de l'étranger s'établir en Allemagne et se trouvant de ce fait assujettis à l'obligation fiscale illimitée.

Le Service des Finances peut en outre accorder remise totale ou partielle de l'impôt, ou le fixer à une somme forfaitaire à l'égard des contribuables soumis à l'impôt pour leurs seuls biens sis en Allemagne, lorsque la mesure est motivée par l'opportunité au point de vue de l'économie nationale, ou lorsqu'il est particulièrement difficile d'évaluer leur patrimoine.

SECTION IV

Recouvrement.

L'impôt sur la fortune est assis sur la base de la déclaration que le contribuable est tenu de souscrire. Il est payé par termes trimestriels mais doit faire l'objet de versements provisionnels en cas de retard dans l'établissement de l'avertissement. Le Service des finances peut en assurer le recouvrement par voie d'exécution forcée.

§ 1^{er}. — DÉCLARATION.

Les contribuables soumis à l'impôt de façon illimitée ont à souscrire une déclaration en vue de l'imposition sur la fortune dans les conditions suivantes (1) :

Les personnes mariées ou veuves sont tenues de déclarer leur patrimoine lorsque celui-ci dépasse 20.000 RM, ainsi que les célibataires lorsque leur patrimoine excède 10.000 RM, et les Juifs et assimilés lorsqu'il est supérieur à 5.000 RM. Le contribuable doit déclarer, outre ses biens, ceux de sa femme non séparée de corps, et ceux de ses enfants ou autres membres de la famille pour lesquels il lui est accordé un abattement à la base. Il ne doit pas tenir compte des diverses exonérations dont il est susceptible de bénéficier.

Les sociétés anonymes, en commandite par actions, à respon-

(1) §§ 12 à 14 de l'ordonnance d'application du 22 novembre 1939.

sabilité limitée, les sociétés coloniales et les syndicats miniers doivent souscrire une déclaration de patrimoine quel que soit le montant de celui-ci. En revanche, les coopératives de production, les mutuelles d'assurances, les autres personnes morales du droit privé, les associations, établissements, fondations dépourvus de la personnalité juridique, ainsi que les établissements de crédit de droit public n'ont à la faire que si leur patrimoine excède 10.000 RM.

Les contribuables soumis à l'obligation fiscale limitée doivent déclarer leurs biens sis en Allemagne quelle qu'en soit la valeur.

En outre, le Service des Finances peut toujours exiger d'un contribuable quelconque qu'il souscrive une déclaration de patrimoine.

Trois modèles de déclarations ont été établis par l'administration fiscale à l'usage des personnes physiques, des collectivités et des personnes physiques ou morales exerçant une activité professionnelle.

Contrôle de la déclaration.

Quiconque doit, en vertu d'autres lois que des lois fiscales, tenir une comptabilité dont l'existence présente également de l'intérêt en vue de son imposition, est également tenu à l'égard de l'administration fiscale des mêmes obligations (1). En outre, toute personne dont les revenus nets dépassent 100.000 RM doit tenir un journal de caisse et établir en fin d'année un tableau récapitulatif de son patrimoine.

Les entreprises dont le chiffre d'affaires global dépasse 20.000 RM, ou le capital d'exploitation 50.000 RM, ou dont la valeur des biens, s'il s'agit d'une entreprise agricole ou forestière excède 100.000 RM, ou dont le revenu commercial, industriel ou agricole est supérieur à 6.000 RM doivent conformer la tenue de leurs livres et l'établissement de leur bilan aux dispositions du § 162 du Règlement des impôts du *Reich*. Le Service des Finances peut vérifier si les livres sont complets et exacts. En outre, la gestion et la comptabilité des grosses exploitations doivent être contrôlées tous les trois ans au moins par des agents spécialisés ou des experts de l'Administration des Finances du *Reich*.

Nul ne peut sous un nom faux ou supposé se faire ouvrir un compte ou donner un coffre-fort. Toute personne, banque ou caisse d'épargne qui ouvre un compte ou loue un coffre-fort à un tiers doit s'assurer de l'identité de celui-ci.

(1) §§ 160 à 189 e du Règlement des impôts du *Reich*.

Il est procédé en principe chaque année, à un recensement des personnes et des exploitations (*Personnenstands-und Betriebsaufnahme*) par les communes, qui se conforment à cet effet aux prescriptions de l'ordonnance du 16 mai 1935 (*Reichsministerialblatt*, p. 538). Les communes sont aidées par les propriétaires qui doivent déclarer leurs locataires, par les chefs de famille qui doivent indiquer les personnes vivant à leur foyer, ainsi que par les entrepreneurs qui sont tenus de fournir tous renseignements relatifs à leur entreprise et à leur personnel.

Les déclarations doivent être remises par les contribuables avant fin février, faute de quoi ces derniers encourent une surtaxe (*Zuschlag*) pouvant s'élever jusqu'à 10 % de l'impôt définitivement fixé. Toutefois, le Service des Finances doit s'abstenir d'appliquer cette surtaxe si l'omission lui paraît excusable.

Le contribuable peut être tenu de se présenter au Service des Finances pour y fournir des éclaircissements sur sa déclaration, ou de communiquer sa comptabilité, ou de laisser les agents de l'administration fiscale accéder à ses immeubles notamment à l'endroit où sont conservés ses objets de valeur pour procéder aux évaluations nécessaires. Le Service des Finances peut exiger que le contribuable confirme sous serment (1) les faits qu'il allègue, mais seulement s'il n'existe pas d'autre moyen de découvrir la vérité.

Des tiers, à l'exception des proches parents visés au § 10 de la loi d'adaptation fiscale (fiancé, époux, parents en ligne directe, collatéraux du deuxième et du troisième degrés, alliés au deuxième degré, parents en ligne directe par adoption, tuteurs et pupilles) peuvent être invités par le Service des Finances à fournir des renseignements tendant à permettre l'établissement ou le contrôle de l'impôt. Les ministres du culte, avocats, avoués, médecins et préposés du contribuable peuvent invoquer le secret professionnel; en revanche, les fonctionnaires de la *Reichsbank*, des banques d'Etat et des administrations de la dette publique ne peuvent se retrancher derrière celui-ci.

Aux fins d'établir la valeur fiscale des actions, des parts minières, des parts de sociétés à responsabilité limitée et des certificats de jouissance, les directeurs et les liquidateurs des sociétés en question peuvent être requis d'indiquer dans un délai de quatre semaines le montant du capital appelé ou des

(1) L'affirmation est reçue par le Chef du Service des Finances. Elle est donnée sous la forme suivante : « J'affirme sous la foi du serment avoir dit l'exacte vérité en toute bonne foi » (*Ich versichere an Eides Statt, dass ich nach bestem Wissen, die reine Wahrheit gesagt habe*).

apports initiaux et le chiffre des bénéfices répartis au cours des trois dernières années, ainsi que de fournir tous renseignements susceptibles d'aider à cette évaluation.

Les autorités du *Reich*, des Pays et des communes, les fonctionnaires, les notaires, les syndicats et les groupements professionnels doivent également assister de leur concours officiel les Services des finances. Le secret des communications postales, télégraphiques et téléphoniques demeure cependant inviolable.

Si le contribuable demande que des dettes ou des charges soient déduites lors du calcul du patrimoine global, le Service des Finances peut exiger que le contribuable désigne avec précision ses créanciers. Si le contribuable ne fournit pas les renseignements demandés, il n'est pas donné suite à sa demande de dégrèvement.

Lorsque le Service des Finances doit s'écarter dans la fixation de l'impôt de la déclaration souscrite par le contribuable, les points faisant l'objet d'une divergence au détriment de celui-ci devront lui être communiqués afin qu'il présente préalablement sa défense.

Répression des fraudes.

La répression des fraudes fiscales est réglée par les §§ 391 à 477 du Règlement des impôts du *Reich*; d'une manière générale et sauf prescriptions contraire, le code pénal et le code de procédure criminelle sont applicables.

Quiconque obtient pour lui ou pour un tiers, au moyen de privilèges fiscaux non justifiés ou autrement, une diminution de l'impôt, encourt une amende dont le montant n'est pas limité, ainsi qu'une peine d'emprisonnement pouvant atteindre deux ans.

La tentative de fraude est punie des mêmes peines que la fraude elle-même. En matière d'impôt sur la fortune plus particulièrement, quiconque essaie sciemment d'induire en erreur les autorités chargées de la fixation des valeurs unitaires encourt les peines applicables en cas de tentative de fraude fiscale.

Lorsqu'il est prononcé une peine d'emprisonnement, il peut être ordonné que la condamnation sera publiée aux frais du condamné; en outre, si la peine de prison atteint trois mois, la perte des droits civiques peut être prononcée. Si toutefois le contribuable rectifie ou complète les déclarations frauduleuses données à l'autorité fiscale, sans y être contraint par le danger immédiat d'être découvert, ou répare des omissions, il sera exempt de toute pénalité.

S'il ne s'agit que d'une infraction à des dispositions d'ordre

(*Steuerordnungswidrigkeit*), c'est-à-dire d'une contravention par négligence ou à dessein à une loi fiscale n'entraînant pas perte d'impôt, le montant de l'amende est limité à 10.000 RM. La non-observation d'un délai de paiement ne constitue pas à elle seule une contravention punissable.

Les infractions aux lois fiscales se prescrivent par 5 ans, et s'il s'agit d'infraction à de simples dispositions d'ordre, par un an. L'ouverture de l'enquête et le prononcé d'une condamnation interrompent la prescription à l'égard de celui contre qui ces mesures sont dirigées. La procédure peut être administrative ou judiciaire. Le Service des Finances dirige la procédure administrative, et dispose à cet effet de la police locale. Il peut ordonner la mise sous séquestre (*Beschlagnahme*) des biens du contribuable prévenu de fraude. Si l'inculpé reconnaît l'infraction sans aucune réserve, il peut accepter de suite la peine qui sera fixée dans un procès-verbal. Dans le cas contraire, le Service des Finances peut statuer lui-même et rendre une sentence pénale indiquant, outre la peine, l'acte délictueux, la loi pénale et les moyens de preuve.

L'inculpé et les tiers intéressés peuvent former une réclamation contre cette sentence, à moins qu'ils ne préfèrent demander une décision judiciaire. La réclamation doit être déposée dans un délai d'une semaine devant le même Service des Finances qui a prononcé la peine. Le chef du Service régional des Finances statue en dernier ressort par une décision motivée.

La procédure judiciaire peut être engagée par le Ministère public de son propre mouvement, ou à la demande du Service des Finances qui est alors partie civile, ou encore à la requête de l'inculpé. Elle se déroule devant le tribunal d'arrondissement (*Schöffengericht*) auquel peut être adjoint un second juge si l'importance de l'affaire le justifie et si le Service des Finances le demande.

§ 2. — FIXATION ET PAIEMENT DE L'IMPÔT.

Le Service des Finances fixe l'impôt au moyen d'un avertissement écrit (1). Celui-ci contient outre le montant de l'impôt, l'indication des voies de recours autorisées, ainsi que du délai et de l'autorité auprès de laquelle doit être introduit le recours, les bases de l'imposition lorsque celles-ci n'ont pas déjà été communiquées au contribuable (2), l'indication du lieu, de la



(1) §§ 204 à 227 du Règlement des impôts du Reich.

(2) Rappelons à cet égard que tel est le cas des valeurs unitaires qui sont établies séparément de l'impôt et peuvent faire l'objet de recours dès avant la notification d'un avertissement fiscal.

date et du mode de versement de l'impôt, et enfin les points sur lesquels le Service des Finances s'est écarté de la déclaration, Il est délivré sous pli fermé.

L'impôt est acquitté par quarts aux 10 mai, 10 août, 10 novembre et 10 février. Toutefois, les contribuables dont le patrimoine consiste principalement en biens agricoles (autres que forestiers) doivent verser au 10 mai le quart, au 10 novembre la moitié et au 10 février le quart de l'impôt (1).

Le Service des Finances peut également retenir l'impôt dû par les contribuables soumis à l'obligation fiscale limitée sur les revenus des biens que ceux-ci possèdent en Allemagne, si cela paraît nécessaire à la garantie du recouvrement. S'il fait usage de cette faculté, il doit délivrer un avertissement de stoppage de l'impôt (*Steuerabzugsbescheid*) à l'adresse du débiteur de ces revenus. Seul le recours hiérarchique est admis contre cet avertissement.

Lorsqu'un contribuable n'a pas reçu à l'une des échéances indiquées l'avertissement relatif à sa dette d'impôt pour l'exercice en cours, il doit effectuer à la même date un versement égal au quart de l'impôt dû au titre de l'exercice précédent. Si la somme des versements provisionnels effectués avant la notification de l'avertissement se trouve inférieure au montant correspondant de celui-ci, la différence doit être acquittée par le contribuable dans le mois de la notification. Dans le cas contraire, la différence est imputée sur les versements ultérieurs ou remboursée.

Lorsque le contribuable est imposé pour la première fois et ne possède pas en conséquence d'imposition de référence, il doit acquitter les versements provisionnels antérieurs à la notification de son avertissement dans le mois de celle-ci.

S'il y a lieu, en vertu des dispositions du droit civil, à une répartition de l'impôt entre les membres d'une famille imposés ensemble (époux séparés de biens, enfants ayant un patrimoine propre...) le partage doit s'effectuer dans le rapport des divers patrimoines nets de dettes ou charges, mais abstraction faite des abattements à la base autorisés par la loi fiscale. Il en va de même lorsqu'il s'agit d'une communauté de biens entre époux prolongée après le décès de l'un d'eux entre l'époux survivant et les héritiers du prédécédé.

Depuis la loi du 24 décembre 1934 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 1271) relative aux retards en matière de paiements d'impôts, il n'est plus perçu d'intérêts moratoires d'aucune sorte, en cas de retard du contribuable pour s'acquitter de ses obligations,

(1) §§ 16 à 20 de la loi d'impôt sur la fortune.

mais seulement un supplément fixe de 2 % (*Säummiszuschlag*). Ce dernier n'est appliqué que si la dette d'impôt non payée à l'échéance atteint au moins 100 RM (arrêté du Ministre des Finances du 24 avril 1942, *Reichssteuerblatt*, p. 452).

En outre, les Pays, les communes et syndicats de communes, le *N.S.D.A.P.* ont été exonérés de ce supplément par un arrêté du Ministre des Finances et du Ministre de l'Intérieur du 29 juin 1938 (*Reichssteuerblatt*, p. 652), ainsi que les membres de la *Wehrmacht*, par un arrêté du 21 octobre 1939 (*Reichssteuerblatt*, p. 1053), et les contribuables requis comme auxiliaires de la défense passive, de la police ou des douanes, par un arrêté du 26 février 1940 (*Reichssteuerblatt*, p. 322).

§ 3. — RECOUVREMENT FORCÉ.

Le contribuable qui n'a pas payé l'impôt peut être sommé de le faire sous huitaine, faute de quoi il sera passible des voies d'exécution prévues dans les articles 325 à 391 du Règlement des impôts du *Reich*. Les sommations sont adressées à l'intéressé sous pli fermé; toutefois, le Service régional des Finances peut autoriser le remplacement de celles-ci par une publication générale rappelant les paiements à effectuer.

L'exécution forcée sur les biens mobiliers s'opère au moyen de la saisie-exécution. Elle ne doit pas s'étendre au delà de ce qui est nécessaire pour la couverture des sommes à recouvrer et des frais d'exécution. Elle ne peut avoir lieu si la vente des objets susceptibles d'être saisis ne permet pas de prévoir un excédent sur les frais d'exécution.

Par la saisie, le Service des Finances acquiert un droit de gage sur les objets saisis, avec par rapport aux autres créanciers, les mêmes avantages qu'en droit civil.

Les §§ 811 à 813, 817 et 818 du Code de procédure civile sont applicables en ce qui concerne la procédure d'exécution. La vente aux enchères ne peut être entreprise avant l'expiration d'un délai d'une semaine à compter du jour de la saisie.

Sur les biens immeubles, l'exécution forcée a lieu comme en matière judiciaire. Toutefois, la vente forcée aux enchères ou l'administration forcée ne sont admises, lorsqu'il s'agit de petites exploitations personnelles (terres dont on tire sa subsistance, petites habitations) et que le débiteur est Allemand, qu'avec le consentement de celui-ci.

Le Service régional des Finances qui statue sur le point de savoir s'il s'agit d'une petite exploitation personnelle (*bewohnte Kleinsiedlung*) peut faire abstraction de la condition de nationalité.

Aux fins de garantir des créances qui sont susceptibles de donner lieu à des voies d'exécution, et dès avant l'établissement du montant des créances, le Service des Finances peut ordonner la saisie conservatoire (*Arrest*) des biens meubles et immeubles du contribuable; il doit indiquer dans sa déclaration la somme que celui-ci devra consigner pour l'éviter, ou pour en obtenir mainlevée.

La contrainte par corps n'est admise que si elle est indispensable pour assurer l'exécution forcée sur les biens du contribuable.

Le Service des Finances qui l'ordonne doit également indiquer la somme à consigner pour y mettre fin.

Le Service régional des Finances doit confirmer l'ordonnance dans les trois jours. Le juge de paix (*Amtsgericht*) du domicile du contribuable exécute les mesures de contrainte par corps conformément au § 933 du Code de procédure civile.

SECTION V

Contentieux.

Il ne peut être donné ici qu'une vue très sommaire des recours accordés au contribuable contre les décisions et agissements de l'administration fiscale. Ces recours ne sont d'ailleurs pas propres à l'impôt sur la fortune; la matière est régie de façon générale par le Règlement des impôts du *Reich*, §§ 228 à 324, et par le décret du *Führer* du 28 août 1939 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 1535) portant simplification de l'administration, lui-même complété par une circulaire du Ministre des Finances du 2 septembre 1939 (*Reichssteuerblatt*, p. 962).

Le Règlement des impôts du *Reich* connaissait un recours contentieux et un recours administratif.

Le recours contentieux était ouvert lorsque le désaccord entre l'administration et le contribuable portait sur un avertissement (*Steuerbescheid*), sur un avis de fixation de valeur unitaire (*Feststellungsbescheid*), sur le rejet d'une demande d'exonération pour extinction de l'obligation fiscale ou d'une demande de rectification ou de nouvelle fixation de valeurs unitaires ou de l'assiette de l'impôt, sur le changement de propriétaire d'une exploitation industrielle ou commerciale, sur le remboursement ou le reversement d'impôts fondé sur un motif juridique, sur tous avantages fiscaux fondés également en droit, et enfin sur des avis d'imputation des sommes versées par le contribuable sur tel ou tel compte (*Abrechnungsbescheid*). Dans tous les autres

cas, et notamment lorsqu'il s'agissait d'avis du Service des Finances se bornant à exiger le paiement de versements provisionnels, le recours hiérarchique (*Beschwerde*) était seul autorisé.

Le recours contentieux comportait deux voies :

La procédure d'appel (*Berufungsverfahren*) en ce qui concernait les impôts sur la fortune, sur les revenus et sur la circulation des biens; et la procédure de contestation (*Anfechtungsverfahren*) en matière de douanes et d'impôts sur la consommation.

La procédure d'appel comprenait les degrés suivants : l'opposition (*Einspruch*) contre la décision du Service des Finances ou de l'un des bureaux auxiliaires de celui-ci, sur laquelle statuait le Service des Finances lui-même; l'appel (*Berufung*), contre la décision rendue sur l'opposition par le Service des Finances, sur lequel statuait le tribunal des Finances près le Service régional des Finances; et le pourvoi en cassation (*Rechtsbeschwerde*) contre la décision prononcée en appel par le Tribunal des Finances, sur lequel statuait la Cour des Finances du *Reich*.

La procédure de contestation était limitée en principe à deux degrés :

la contestation (*Anfechtung*) contre la décision du Service des Finances ou d'un des bureaux auxiliaires de celui-ci, sur laquelle statuait le chef du Service régional des Finances; depuis l'ordonnance d'application du 14 mai 1941 (*Reichsgesetzblatt*, p. 256), le Service des Finances peut statuer de façon provisoire sur la contestation; il rend alors une décision comme sur une opposition, qui peut être attaquée dans un délai de deux semaines, devant le Chef du Service régional, faute de quoi elle devient définitive, et vaut décision sur contestation; et le pourvoi en cassation, comme dans la procédure d'appel.

Le décret du *Führer* du 28 août 1939 a supprimé la procédure d'appel et étendu la procédure de contestation à tous les litiges qui ne sont pas susceptibles du seul recours hiérarchique. Il a en outre limité la faculté de se pourvoir en cassation aux hypothèses dans lesquelles le chef du Service régional des Finances estime devoir soumettre à la Cour des Finances du *Reich* une question de principe importante ou un cas d'espèce particulièrement difficile.

Ainsi la tâche de l'Administration se trouve-t-elle grandement simplifiée et son autorité accrue, puisque le recours administratif sous une forme ou sous une autre (il faut bien appeler également de ce nom la procédure de contestation telle qu'elle vient d'être modifiée) devient pratiquement la seule voie de recours possible.

DEUXIEME PARTIE

ASPECTS ÉCONOMIQUE,
SOCIAL ET FINANCIER DE L'IMPOT
COMPLÉMENTAIRE SUR LE CAPITAL

L'aspect technique de l'impôt, tel qu'il vient d'être examiné dans la première partie de cette étude intéresse principalement le contribuable. L'administrateur, au contraire, voit plus loin et recherche les répercussions économiques, sociales et financières de l'impôt. A cet effet, il convient de situer ce dernier dans le système fiscal auquel il appartient, ou tout au moins parmi les impôts qui atteignent la même matière. Un premier titre indiquera la place qu'occupe effectivement en Allemagne le *Vermögensteuer* déjà décrit, cependant qu'un second esquissera celle qu'un impôt analogue pourrait tenir en France.

TITRE PREMIER

LA PLACE DE L'IMPOT SUR LA FORTUNE PARMI LES IMPOTS ALLEMANDS QUI ATTEIGNENT LE CAPITAL

S'il est assez difficile de juger le système allemand d'évaluation des biens, ce qui exigerait une enquête approfondie sur place, il est relativement aisé d'apprécier la signification économique, sociale et financière de l'impôt sur la fortune. Mais l'Allemagne, comme tous les autres Etats, impose le capital d'une façon moins directe, soit à l'occasion de ses mutations de propriété, soit sur certaines de ses manifestations, et il est nécessaire d'examiner au préalable quels sont les autres impôts qui le grèvent. Cet examen sera d'autant plus rapide que ce sont les mêmes *valeurs unitaires* qui servent de base à tous ces impôts et à l'impôt sur la fortune comme il a déjà été dit (1).

CHAPITRE PREMIER

ETUDE COMPAREE DES DIVERS IMPOTS ALLEMANDS QUI ATTEIGNENT LE CAPITAL

Parmi les impôts qui atteignent le capital, les uns sont des impôts annuels assis sur le capital mais payés en réalité sur le revenu, les autres — qui revêtaient à l'origine la forme de modestes droits d'enregistrement — sont des impôts occasionnels, qui exigent du contribuable une fraction de ses biens pouvant s'élever à 60 % de leur valeur.

Mais avant de les examiner, il est de la plus haute importance de noter que l'Allemagne ne possède que deux impôts sur le revenu : l'impôt général (*Einkommensteuer*) en ce qui concerne les personnes physiques, et l'impôt sur les sociétés (*Körperschaftsteuer*) en ce qui concerne les collectivités. Les revenus du travail et ceux du capital sont donc traités sur un pied de stricte égalité à ceci près que les revenus du travail inférieurs à 8.000 RM par an supportent un prélèvement à la source légèrement inférieur à l'impôt et qui dispense leurs

(1) Voir I^{re} partie, titre I^{er}, chapitre II, section I, § 5, p. 39.

titulaires de les déclarer, cependant que les revenus du capital (à l'exception toutefois des revenus fixes) subissent une retenue de 15 % (1), quels que soient leur montant et les charges de famille de leurs bénéficiaires. Du fait que ces revenus doivent être déclarés à partir d'une somme annuelle de 1.000 RM, et font alors l'objet d'une assiette rectificative, si la retenue n'a pas été suffisante et dans ce cas seulement, on peut considérer qu'ils sont imposés au tarif général sous réserve d'un taux minimum de 15 %. Pour être entièrement juste, l'on doit mentionner également que l'impôt sur les sociétés, lequel précède l'impôt général sur le revenu en ce qui concerne les bénéfices distribués par les sociétés, est assez lourd. Son taux est beaucoup plus élevé que celui de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui joue en France un rôle équivalent, en s'ajoutant à nos impôts sur le revenu des valeurs mobilières et général sur le revenu. Alors que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne s'élève qu'à 24 %, l'impôt sur les sociétés comporte le tarif progressif ci-après (2) :

TARIF DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Bénéfice imposable	Tarif normal	Tarif réduit
0 à 50.000 RM.....	30 %	15 %
50.000 à 100.000 RM.....	37,5 %	18,75 %
100.000 à 500.000 RM.....	50 %	25 %
plus de 500.000 RM.....	50 %	27,5 %

Mais cet impôt n'atteint que les dividendes; et les autres revenus de capitaux : intérêts des titres d'Etat, des obligations industrielles et des créances de tout ordre, prix de locations et de fermages, etc., ne supportant en tant que revenus que l'impôt général.

Les impôts frappant le capital, en dehors de l'impôt sur la

(1) En principe de 10 %, mais la majoration de 50 % de l'impôt instituée par l'ordonnance du 4 septembre 1939 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 1609) s'applique également à la retenue à la source.

(2) L'impôt sur les sociétés était strictement proportionnel avant 1938. Depuis lors, l'ordonnance du 25 juillet 1938 (*Reichsgesetzblatt*, p. 952) portant majoration de l'impôt lorsque les bénéfices sociaux excèdent 100.000 RM., celle du 20 août 1941 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 510) instituant un supplément de guerre de 25 % lorsque les bénéfices dépassent 50.000 RM. et en dernier lieu l'ordonnance du 31 mars 1942 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 162) majorant le supplément de guerre de 50 % lorsque les bénéfices sont supérieurs à 500.000 RM. ont établi en fait la progressivité de l'impôt.

fortune, ne sont cependant pas aussi élevés qu'on pourrait l'attendre de la modicité de ce dernier.

Une brève analyse de l'impôt successoral, de l'impôt sur les mutations immobilières, des impôts sur la circulation des capitaux, de l'impôt foncier et de la patente fera apparaître que leurs taux s'établissent généralement très au-dessous de ceux des mêmes impôts français.

SECTION I

Impôts du Reich.

Sous-Section 1.

L'impôt successoral.

L'impôt successoral (*Erbschaftssteuer*) frappe les acquisitions à cause de mort, les donations entre vifs, et les libéralités grevées d'une affectation spéciale (1). Son organisation actuelle date de la loi du 16 octobre 1934 (*Reichsgesetzblatt* 1, p. 1.056).

§ 1^{er}. — ASSIETTE.

Comme en matière d'impôt sur la fortune, l'obligation fiscale s'étend à l'ensemble des biens du *de cujus*, si celui-ci lors de son décès, ou l'acquéreur au moment de la naissance de la dette fiscale, possédait en Allemagne son domicile ou sa résidence. Elle est limitée dans les autres cas aux biens immeubles sis en Allemagne et à certains droits sanctionnés par une inscription sur des registres tenus en Allemagne. La loi autorise toutefois la déduction de l'actif successoral à titre de charges, ou même, sous réserve de réciprocité, l'imputation sur l'impôt allemand, de l'impôt payé à l'étranger pour les biens qui y sont situés.

L'évaluation des biens de la succession ou de la donation se fait conformément aux principes de la loi sur les procédés d'évaluation, à la date de naissance de la dette fiscale. En ce qui concerne les exploitations agricoles, commerciales ou industrielles, ainsi que les immeubles pour lesquels sont fixés tous les trois ans ou tous les six ans des valeurs unitaires (2), il n'est

(1) Il ne semble pas utile de préciser davantage en cette étude ce que sont les opérations imposables.

(2) Voir I^{re} partie, titre I^{er}, chapitre II, section I^{re}, § 5, p. 40.

pas procédé à une évaluation spéciale : le bien entre en compte pour la valeur unitaire déterminée lors de la dernière évaluation.

Un certain nombre de biens sont exemptés de l'impôt; il en est ainsi notamment des meubles meublants, du linge, des vêtements, des objets d'art et des collections sous certaines conditions, et des donations aux églises, fondations, sociétés, associations ou établissements poursuivant des buts culturels, de bienfaisance ou d'utilité publique.

§ 2. — LIQUIDATION.

Les héritiers et donataires sont répartis en cinq classes en fonction du lien de parenté qui les unissait à leur auteur.

La classe I comprend :

Le conjoint, s'il n'est pas exonéré de l'impôt en raison de l'existence d'enfants, les enfants légitimes, les enfants adoptifs et autres personnes ayant la situation juridique d'enfants légitimes, les enfants naturels en ce qui concerne les acquisitions provenant de la mère, les enfants naturels reconnus par le père en ce qui concerne les acquisitions provenant de celui-ci, les enfants d'un autre lit;

La classe II :

Les descendants des enfants légitimes, adoptifs ou naturels susvisés, à condition toutefois, pour les personnes adoptées, que les effets de l'adoption s'étendent à leurs descendants;

La classe III :

Les parents, grands-parents et autres ascendants, les beaux-parents par remariage, les frères et sœurs germains, consanguins ou utérins;

La classe IV :

Les gendres et brus, les beaux-parents, les descendants au premier degré des frères et sœurs;

La classe V enfin :

Tous les autres acquéreurs, ainsi que les légataires dont le legs est grevé d'une affectation spéciale.

L'impôt successoral allemand ne tient aucun compte du nombre d'enfants du *de cujus*, ni de celui de ses héritiers, mais, ainsi qu'on le verra par la lecture du tarif ci-dessous, comporte des taux beaucoup moins élevés que l'impôt français.

TARIF DE L'IMPÔT SUCCESSORAL.

Pour les acquisitions ne dépassant pas :	Dans la classe :				
	I	II	III	IV	V
	%	%	%	%	%
10.000 RM....	2.0	4.0	6.0	8.0	14.0
20.000 —	2.5	5.0	7.5	10.0	16.0
30.000 —	3.0	6.0	9.0	12.0	18.0
40.000 —	3.5	7.0	10.5	14.0	20.0
50.000 —	4.0	8.0	12.0	16.0	22.0
100.000 —	4.5	9.0	13.5	18.0	24.0
150.000 —	5.0	10.0	15.0	20.0	26.0
200.000 —	5.5	11.0	16.5	22.0	28.0
300.000 —	6.0	12.0	18.0	24.0	30.0
400.000 —	6.5	13.0	19.5	26.0	32.0
500.000 —	7.0	14.0	21.0	28.0	34.0
600.000 —	7.5	15.0	22.5	30.0	36.0
700.000 —	8.0	16.0	24.0	32.0	38.0
800.000 —	8.5	17.0	25.5	34.0	40.0
900.000 —	9.0	18.0	27.0	36.0	42.0
1.000.000 —	9.5	19.0	28.5	38.0	44.0
2.000.000 —	10.0	20.0	30.0	40.0	46.0
4.000.000 —	11.0	21.0	32.0	42.0	48.0
6.000.000 —	12.0	22.0	34.0	44.0	51.0
8.000.000 —	13.0	23.0	36.0	46.0	54.0
10.000.000 —	14.0	24.0	38.0	48.0	57.0
au-dessus	15.0	25.0	40.0	50.0	60.0

Diverses dispositions tendent à éviter d'une part les rigueurs dues au passage d'un palier à un autre (la progressivité de l'impôt étant globale et non par tranches), d'autre part, que la progressivité ne soit éludée par la substitution de plusieurs avantages d'un montant peu élevé à une donation unique.

En outre, deux abattements à la base sont prévus, l'un de 30.000 RM, en faveur des successibles de la classe I, l'autre de 10.000 RM en faveur de ceux de la classe II.

Dans un louable souci de ménager le capital et d'éviter qu'un impôt ne devant intervenir qu'une fois par génération n'atteigne celui-ci à intervalles trop rapprochés, le législateur allemand a exempté totalement de l'impôt successoral le conjoint du *de cujus* lorsqu'existent de leur mariage des enfants vivants, conçus ou tombés au cours de la guerre ou du combat pour le triomphe du national-socialisme; il a en outre réduit de moitié l'impôt dû par des personnes appartenant à l'une des deux premières classes de successibles lorsque l'héritage avait acquitté dans les cinq années précédentes l'impôt successoral et que le *de cujus* se trouvait alors successible de la 1^{re} ou de la 2^e classe. L'impôt

est réduit du quart si cette mutation remonte à plus de cinq ans mais à moins de dix. Malgré la rigueur du tarif de l'impôt français pour les successions entre époux et en ligne directe, aucune disposition de ce genre n'est prévue en faveur de la famille.

Sous-Section 2.

L'impôt sur les mutations immobilières.

L'impôt sur les mutations immobilières (*Grunderwerbsteuer*) frappe depuis la loi du 29 mars 1940 (*Reichsgesetzblatt* 1, p. 585) les contrats d'achat et autres actes entraînant le transfert de propriété d'un immeuble situé en Allemagne. Sous le régime de la loi antérieure du 11 mars 1927 (*Reichsgesetzblatt* 1, p. 72) l'acte générateur de l'impôt était au contraire la mutation de propriété lorsqu'elle n'intervenait pas plus d'un an après le contrat ou l'acte juridique qui en était cause; ce n'était le contrat ou l'acte que si la mutation n'intervenait après ce délai.

§ 1^{er}. — OPÉRATIONS IMPOSABLES.

L'impôt est dû en raison des actes suivants : contrat d'achat, acte juridique entraînant un transfert de propriété (apport, partage, concordat, etc.), délaissement sans acte juridique, transfert de propriété sans acte ni délaissement, enchère supérieure en cas de vente forcée, contrat de cession des droits résultant d'un transfert de propriété ou d'une enchère, ou d'une offre de vente, ou encore cession de tels droits non fondée sur un acte juridique. Il est dû également lorsque, sans transfert de propriété, des actes permettent à un tiers d'exploiter un immeuble pour son propre compte, lorsqu'un immeuble appartenant à une société, les parts de celle-ci se trouvent réunies dans la main d'une même personne, ou d'une personne et de son époux ou de ses enfants ou d'une entreprise qu'elle dirige, et enfin en cas d'échange.

En revanche, d'assez nombreuses opérations sont exemptées de l'impôt sur les mutations immobilières. Il en est ainsi notamment des mutations de toutes sortes, lorsque la valeur imposable ne dépasse pas 200 RM, des acquisitions à cause de mort, des donations, des acquisitions par un époux en raison de son régime matrimonial, du partage de communauté de biens et des acquisitions faites par une personne apparentée en ligne directe avec le cédant. Diverses mutations immobilières concernant de petits logements ou des habitations ouvrières ont été exonérées de

l'impôt, dans le cadre de la politique du logement du *Reich* (1); d'autres exemptions sont encore à noter en matière de remembrement de la propriété agricole, d'urbanisme et lorsqu'il s'agit de cessions d'immeubles entre collectivités publiques correspondant à des transferts d'attributions, ou d'acquisitions dans un but diplomatique par des Etats étrangers. Enfin, le fisc allemand ignore le droit de première mutation.

§ 2. — ASSIETTE.

Il faut entendre par immeubles, les biens reconnus comme tels par le Code civil, et sis en Allemagne, à l'exception des machines et autres installations qui font partie du matériel d'une entreprise, du droit d'exploitation de mines, du droit d'exercer la pharmacie, et des autres droits industriels.

En revanche, le droit de construire héréditaire (2), le droit de bail héréditaire (3), les constructions sur le sol d'un tiers sont réputés immeubles.

Depuis la loi du 29 mars 1940, ce n'est plus sur la valeur de l'immeuble qu'est assis l'impôt, mais sur celle de la contre-prestation. La valeur de l'immeuble n'est plus utilisée que lorsqu'il n'existe pas de contre-prestation, ou lorsque celle-ci ne peut être évaluée, ou lorsqu'il s'agit de la réunion en une seule main de parts de propriété ou de parts sociales. Dans ce cas, la valeur de l'immeuble est la valeur unitaire ou la fraction de valeur unitaire déterminée lors de la dernière évaluation du bien. Ce serait sortir du sujet que d'indiquer les diverses contre-prestations possibles. Le plus souvent, il s'agit du prix d'achat y compris les autres prestations assumées par l'acheteur et les jouissances que s'est réservé le vendeur, évaluées conformément à la loi sur les procédés d'évaluation.

§ 3. — LIQUIDATION.

L'impôt est perçu en principe au taux de 3 %. Ce taux est ramené à 2 % :

1° lorsque des immeubles sont apportés à une société de

(1) Loi du 29 février 1940 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 438) relative à la déclaration d'utilité publique en matière d'habitation et ordonnance du 1^{er} avril 1937 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 437) tendant à favoriser la construction de logements ouvriers.

(2) Voir I^{re} partie, titre I^{er}, chapitre II, section III, § 1^{er}, p. 55, note 3.

(3) Le droit de bail héréditaire (*Erbpachtrecht*) est une vieille construction du droit allemand qui ne subsiste plus qu'à Lübeck, en Thuringe, en Hesse et en Autriche.

capitaux en échange de parts sociales et que la société en question n'a pas pour objet le commerce ou l'administration d'immeubles;

2° lorsque des immeubles appartenant à une coopérative absorbée par une autre coopérative passent en la propriété de celle-ci;

3° lorsque des immeubles appartenant à une société de capitaux transformée en coopérative passent en la propriété de cette dernière.

En outre, les arrondissements urbains et ruraux (*Stadt-und Landkreise*) peuvent percevoir un supplément de l'impôt sur les mutations. Ce supplément ne doit pas dépasser 2 % lorsque l'impôt est perçu au taux de 3 %, et il est réduit de moitié lorsque le contribuable bénéficie du taux réduit de 2 %.

Sous-Section 3.

Les impôts sur la circulation des capitaux.

Sous ce nom (*Kapitalverkehrsteuern*), les Allemands embrassent trois impôts de nature assez différente, dont l'un atteint la constitution des sociétés de capitaux, l'autre l'émission d'obligations, et le dernier les opérations de bourse. Les trois sont régis par une même loi en date du 16 octobre 1934 (*Reichsgesetzblatt I*, p. 1058).

§ 1^{er}. — IMPÔT SUR LA CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS.

L'impôt sur la constitution des sociétés (*Gesellschaftsteuer*) est dû par toute société allemande de capitaux à l'occasion de sa fondation ou de ses augmentations de capital social.

Le fait générateur en est l'acquisition des droits sociaux par le premier acquéreur, ainsi que les prestations obligatoires ou volontaires effectuées par les associés. L'impôt est également perçu lors de l'octroi de prêts à la société par un de ses associés, lorsque ce prêt constitue un apport en capital déguisé. Il n'est donc pas perçu s'il s'agit d'un prêt revêtant la forme obligataire et déjà soumis de ce fait à l'impôt sur les valeurs mobilières (v. § 2).

Les sociétés de capitaux ayant un objet d'utilité publique ou de bienfaisance en sont exonérées, ainsi que les entreprises de distribution d'eau, de gaz, d'électricité ou de chaleur et celles qui assurent des transports publics ou exploitent des installations portuaires lorsque toutes leurs parts appartiennent à une collectivité publique.

L'impôt est assis sur la somme versée par les associés en vue de l'acquisition de leurs droits sociaux ou sur la valeur des prestations effectuées par eux dans ce but, y compris les frais de fondation ou d'augmentation du capital.

Le taux qui était à l'origine de 7,5 % avait été réduit à 5 % à partir du 1^{er} octobre 1924 et à 4 % à partir du 1^{er} septembre 1925.

Depuis le 1^{er} octobre 1930, il s'établit à 2 %. Il est réduit à 1 % lorsqu'une société vend ses propres droits sociaux, afin de pallier un endettement excessif ou de couvrir une perte en capital, ou lorsqu'un syndicat minier procède à un appel de fonds extraordinaire en raison de dommages subis par son exploitation.

§ 2. — IMPÔT SUR LES VALEURS MOBILIÈRES.

L'impôt sur les valeurs mobilières (*Wertpapiersteuer*) est dû en raison de l'émission en Allemagne d'obligations, c'est-à-dire de titres de créances portant intérêt et transmissibles au porteur, ou à ordre, ou encore divisés en coupures ou pourvus de coupons d'intérêt. Les titres provisoires, ainsi que les inscriptions à un livre de dette laissant au créancier la faculté de demander un titre négociable sont assimilés aux obligations. Il frappe également l'entrée en Allemagne d'obligations ou de parts sociales émises à l'étranger.

Le fait générateur de l'impôt est constitué par l'acquisition des obligations ou des droits sociaux par le premier acquéreur allemand. L'acquisition d'un droit de gage ou de rétention est assimilée à l'acquisition de la valeur mobilière elle-même.

Les obligations émises par le *Reich*, un Pays, une commune, un syndicat de communes, l'Union de consolidation des dettes des communes allemandes et la Société des chemins de fer du *Reich*, ainsi que par les entreprises appartenant exclusivement aux collectivités ci-dessus et ayant pour but la fourniture de l'eau, du gaz, de l'électricité et de la chaleur à la population, ou encore des services de transports publics ou de trafic des ports, sont exonérées de l'impôt sur les valeurs mobilières. Celui-ci est assis sur la valeur nominale des obligations ou, s'il s'agit des droits sociaux d'une société étrangère de capitaux, sur le plus élevé des trois termes suivants : prix d'acquisition, valeur réelle, valeur nominale.

Il est en principe de 10 reichspfennigs par tranche de 10 RM ou fraction, mais un taux réduit de 5 reichspfennigs est applicable aux obligations émises par les établissements allemands de crédit de droit public, par les banques allemandes de droit public, par les Compagnies allemandes de chemins de fer, et

par les entreprises de construction d'habitations reconnues d'utilité publique.

Un taux majoré de 20 reichspfennigs frappe l'introduction en Allemagne des droits sociaux de sociétés étrangères. L'impôt qui ne peut être inférieur à 10 reichspfennigs est calculé séparément pour chaque titre. Il est dû par la personne (débitéur ou vendeur) de qui le premier acquéreur allemand tient le titre.

§ 3. — IMPÔT SUR LES OPÉRATIONS DE BOURSE.

L'impôt sur les opérations de bourse (*Börsenumsatzsteuer*) frappe les acquisitions d'obligations ou de valeurs à revenu variable (actions, parts minières, parts sociales, actions de jouissance, etc.) lorsque l'acte d'acquisition est passé en Allemagne ou qu'une des personnes y participant est allemande. Sont également considérés comme des actes d'acquisitions, et soumis en conséquence à l'impôt, l'apport de valeurs mobilières en société, l'attribution aux associés de valeurs provenant de l'actif d'une société en raison de la liquidation de celle-ci ou du départ d'un de ceux-là, les opérations d'achat sous condition ou à terme, et enfin l'assurance de valeurs amortissables par tirage au sort contre leur remboursement anticipé, lorsque celui-ci se produit.

En revanche, l'acquisition de valeurs mobilières par le premier acquéreur, l'acceptation en paiement d'impôts d'obligations d'une collectivité publique allemande, ainsi que l'achat de bons du Trésor du *Reich*, d'un Pays ou de la Société des chemins de fer du *Reich* lorsque ces bons sont remboursables dans les trois ans de l'achat, sont exonérées de l'impôt.

Celui-ci est calculé sur la base du prix convenu, frais non compris, ou à défaut sur le cours moyen en Bourse à la date de l'opération ou encore sur la valeur du titre. Lorsque dans le contrat, une option est réservée à l'une des parties, c'est la valeur maximum de l'option qui est prise comme base.

L'impôt atteint pour chaque centaine de RM commencée les taux suivants :

TARIF DE L'IMPÔT SUR LES OPÉRATIONS DE BOURSE.

Objet de l'opération	Opérations entre pro- fessionnels	Autres opérations
	Reichspfén. pour 100 RM	Reichspfén. pour 100 RM
1° Obligations du <i>Reich</i> , d'un Pays, d'une commune, d'un syndicat de communes, de l'Union de consolidation des dettes des communes allemandes, ou de la Société des chemins de fer du Reich.....	2	4
2° Obligations d'établissements allemands de crédit de droit public, de banques hypothécaires allemandes, des compagnies allemandes de chemins de fer, des entreprises de construction d'habitations reconnues d'utilité publique; actions de préférence de la Société des chemins de fer du Reich.....	3	6
3° Autres obligations	5	10
4° Valeurs à dividendes, autres que les actions de préférence de la Société des chemins de fer du Reich et les parts de sociétés à responsabilité limitée	7.5	15
5° Parts de sociétés à responsabilité limitée..	50	50

La loi entend par opérations entre commerçants, les opérations dans lesquelles les deux parties contractantes appartiennent à l'une des catégories suivantes : courtiers en valeurs, banquiers, coopératives de crédit, caisses d'épargne contrôlées par l'Etat.

Des règles spéciales sont prévues pour les opérations d'échange, les prêts de valeurs mobilières, les opérations de report, de commission, de compensation, en compte joint, d'arbitrage ou à l'étranger.

SECTION II

Impôts locaux.

Sous-Section 1.

L'impôt foncier.

L'impôt foncier (*Grundsteuer*) est perçu par les communes sur les exploitations agricoles et sur les immeubles situés sur leur territoire. Toutefois, sont exonérés de l'impôt, les biens appartenant au *Reich*, aux Pays, aux communes et aux syndicats de commune lorsqu'ils sont affectés à un usage public, les

biens des Compagnies de chemins de fer allemandes, du Parti National-Socialiste ouvrier allemand (*N.S.D.A.P.*), des collectivités religieuses reconnues (y compris ceux qui sont destinés à l'enseignement religieux), des associations de bienfaisance et des sociétés sportives, ainsi que les hôpitaux, les cimetières, la voie publique sous toutes ses formes, les aérodromes, les ambassades et consulats qui sont la propriété d'Etats étrangers.

§ 1^{er}. — ASSIETTE DE L'IMPÔT FONCIER.

L'impôt foncier est assis sur la valeur unitaire. Toutefois, et dans le but d'accorder aux diverses catégories de contribuables les mêmes conditions de dégrèvement par tout le *Reich*, ces valeurs unitaires sont transformées en valeur d'imposition, (*Steuermessbeträge*) par l'application des coefficients suivants :

a) exploitations agricoles :

8 0/00 de la valeur unitaire ou de la fraction de celle-ci, inférieure à 10.000 RM,

10 0/00 de la fraction de la valeur unitaire excédant 10.000 RM;

b) immeubles bâtis : le taux varie selon qu'il s'agit d'immeubles anciens (c'est-à-dire antérieurs au 31 mars 1924) ou récents, d'immeubles d'habitation à un seul logement (*Einfamilienhäuser*) ou d'immeubles quelconques, et en outre en fonction de l'importance de la commune. Il s'établit comme suit :

TAUX POUR MILLE

Age et nature des immeubles	Groupe A Commune de moins de 25.000 hab.	Groupe B Commune de 25.000 à 1 million d'habitants	Groupe C Commune de plus de 1 million d'habitants
I. Immeubles non visés à II.....	10	10	10
II. Immeubles anciens d'habitation jusqu'à une valeur de 30.000 RM	10	8	6
III. Immeubles nouveaux non visés à IV	8	7	6
IV. Immeubles nouveaux d'habitation, jusqu'à une valeur de 30.000 RM	8	6	5

c) immeubles non bâtis : 10 0/00.

§ 2. — LIQUIDATION.

Le taux proprement dit (*Hebesatz*) de l'impôt foncier est fixé par chaque commune pour les exploitations agricoles d'une part et pour les immeubles d'autre part. Afin de permettre de se faire une idée de son ordre de grandeur, précisons qu'une circulaire du Ministre de l'Intérieur du 7 juillet 1939 (*Reichssteuerblatt*, p. 844) a dispensé les communes de l'approbation de leur autorité de tutelle lorsque le taux ne dépasse pas en ce qui concerne les exploitations agricoles 100 %, quelle que soit l'importance de la commune et en ce qui concerne les immeubles 100 % dans les communes de moins de 2.000 habitants, 175 % dans les communes de 2.000 à 25.000 habitants, 200 % dans les communes de plus de 25.000 habitants.

SECTION II

La patente.

La patente atteint les exploitations industrielles et commerciales permanentes gérées en Allemagne. A cet égard, l'activité des sociétés en nom collectif, en commandite, à responsabilité limitée et anonymes, des coopératives de production et des sociétés d'assurances mutuelles est toujours réputée commerciale.

En revanche, les professions libérales depuis la loi de 1936 et un certain nombre de collectivités ou d'activités présentant un intérêt public sont exonérées de l'impôt. Il en est ainsi des Postes, des Chemins de fer, de la *Reichsbank*, de la *Deutsche Rentenbank*, de la *Deutsche Rentenbankkreditanstalt*, des banques d'Etat dans la mesure où elles se consacrent à des tâches d'intérêt général, des caisses d'épargne publiques ou placées sous le contrôle de l'Etat, des coopératives de production agricoles, des entreprises consacrées uniquement et directement à des buts d'intérêt public, de bienfaisance ou culturels, des établissements publics hospitaliers, de la pêche en mer et de la pêche côtière artisanales, etc.

§ 1^{er}. — ASSIETTE.

La patente est assise obligatoirement sur le bénéfice et sur le capital de l'exploitation. Elle peut porter en outre sur le montant des salaires payés dans la mesure où l'autorité administrative supérieure des Pays autorise le maire à les imposer. Dans les trois cas, et comme en matière d'impôt foncier, le bénéfice, tel qu'il est frappé par l'impôt général sur le revenu, le capital tel qu'il est atteint par l'impôt sur la fortune, et les salaires payés, sont affectés d'un coefficient uniforme pour le *Reich* et

transformés en valeurs d'imposition avant l'application du taux de l'impôt proprement dit.

a) *Impôt assis sur les bénéfices.*

La valeur d'imposition est obtenue par l'application au bénéfice de l'exploitation des coefficients suivants :

1) s'il s'agit d'une entreprise personnelle :

pour les 1,200 premiers RM de bénéfice.....	0 %
— — RM suivants.....	1 %
— — — — —	2 %
— — — — —	3 %
— — — — —	4 %
— le bénéfice restant.....	5 %

2) s'il s'agit d'une société de capitaux :

quel que soit le bénéfice.....	5 %
--------------------------------	-----

Ces taux ont été obtenus lors de la réforme de 1936 par la fusion des 16 tarifs différents que connaissaient alors les Pays, de façon à éviter des modifications trop brutales des systèmes d'impôts locaux (l'abattement actuel de 1.200 RM était alors de 1.500 en Prusse, de 2.500 en Bade, et n'existait pas au Wurtemberg). Ces taux sont réduits de moitié pour les artisans à domicile lorsque leur bénéfice annuel n'excède pas 4.000 RM.

b) *Impôt assis sur le capital.*

La valeur d'imposition est égale à 2 0/00 de la valeur unitaire de l'exploitation, sous réserve de quelques modifications, notamment de la déduction de la valeur des immeubles de l'exploitation (1). Il n'est pas tenu compte des capitaux d'exploitation inférieurs à 3.000 RM.

Toutefois la patente peut être établie forfaitairement lorsque l'impôt général sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés est calculé de même. Tel est notamment le cas des personnes ayant des relations avec l'étranger.

En outre, comme dans l'ancien droit prussien, des conventions entre une commune et une entreprise relativement au montant de l'impôt sont admises sous réserve de l'approbation par l'autorité de tutelle.

c) *Impôt assis sur les salaires payés.*

Les directives du 22 décembre 1936 ont autorisé les communes qui percevaient antérieurement à la réforme du 1^{er} décembre

(1) Les immeubles, même à usage professionnel, sont soumis à l'impôt foncier, et exonérés de ce chef de la patente.

1936 l'impôt sur les exploitations sur la base des salaires payés par l'entreprise, à conserver ce mode d'assiette à côté des deux précédents.

La valeur d'imposition est égale aux 2/1.000 du montant des salaires payés pendant l'exercice comptable, arrondi à la dizaine de RM inférieure. Lorsque ce montant n'excède pas 24.000 RM, un abattement à la base de 7.200 RM est accordé.

§ 2. — LIQUIDATION.

Les divers taux de la patente sont fixés par les communes. Comme en matière d'impôt foncier, le pouvoir central est intervenu pour fixer un maximum, à partir duquel une autorisation spéciale de l'autorité de tutelle est nécessaire pour valider la décision des autorités communales.

Ces taux maxima ont été fixés comme suit par la circulaire du Ministre de l'Intérieur du *Reich* du 7 juillet 1939 (*Reichssteuerblatt*, p. 844).

TAUX POUR CENT

Population de la commune	Impôt sur les bénéfices et le capital		Impôt sur les salaires
	lorsque l'im- pôt sur les salaires est perçu	lorsqu'il n'est pas perçu	
moins de 2.000 habitants.....	120	150	500
de 2 à 25.000 habitants.....	160	200	500
plus de 25.000 habitants.....	180	225	500

§ 3. — CONTRIBUTIONS ACCESSOIRES DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE.

Le taux de l'impôt sur les bénéfices et sur le capital peut être majoré de 30 % pour les succursales de banques, d'établissements de crédit et de grands magasins, lorsque la direction ne se trouve pas dans la commune de la succursale (*Zweigstellensteuer*, impôt sur les succursales).

Les professions ambulantes qui étaient soumises jusqu'à cette année à un impôt spécial (*Wandergewerbesteuer*) en vertu de la loi du 10 décembre 1937 (*Reichsgesetzblatt* 1, p. 1348) ont été placées par l'ordonnance du 31 mars 1943 (*Reichsgesetzblatt* 1, p. 237) sous le régime général de la patente. Le taux de perception est fixé à leur égard uniformément pour tout le *Reich*. Il atteint 240 % de la valeur d'imposition déterminée en fonc-

tion des bénéfices et du capital. Il n'est pas tenu compte des salaires payés.

Notons enfin que les entreprises dont la valeur unitaire dépasse 500.000 RM acquittent au taux de 4 0/00 sur la même base que l'impôt sur la fortune la contribution industrielle (*Aufbringungsumlage*), survivance des charges imposées à l'industrie allemande par le plan DAWES, et dont la suppression par voie de rachat serait actuellement envisagée.

CHAPITRE II

SIGNIFICATION ECONOMIQUE, SOCIALE ET FINANCIERE DE L'IMPOT

L'impôt sur la fortune étant situé dans le cadre du système fiscal allemand, il est aisé désormais d'en étudier le triple rôle économique, social et financier. Une brève étude statistique donnera au préalable quelques indications précises sur la matière imposable, ainsi que sur le rendement de l'impôt et permettra de mesurer plus exactement ce que l'on peut attendre de ce dernier.

SECTION I

Leçons statistiques.

Le 1^{er} janvier 1935 a vu tout à la fois une fixation générale des valeurs unitaires (*Hauptfeststellung der Einheitswerte*) et une assiette générale de l'impôt sur la fortune (*Hauptveranlagung der Vermögensteuer*). L'Office National de Statistique (*Statistisches Reichsamt*) en a publié les résultats en deux monographies parues respectivement en 1939 et 1938 (volumes 519 et 526). Deux sous-sections analyseront ces importants documents (le seul volume relatif à l'évaluation générale représente 334 pages format 32 × 22 cm.) qui fournissent les derniers chiffres connus, cependant qu'une troisième sous-section traitera du rendement de l'impôt depuis sa création.

Sous-Section 1.

Résultats de l'évaluation générale de 1935.

La fixation générale des valeurs unitaires, ou évaluation générale de 1935 est toujours en vigueur en ce qui concerne les biens agricoles, les biens fonciers, les immeubles et les droits

industriels faisant partie de capitaux d'exploitation. Elle a été remplacée en ce qui concerne les autres biens faisant partie des capitaux d'exploitation par une nouvelle évaluation générale en date du 1^{er} janvier 1940 dont les résultats ne sont pas encore publiés. L'évaluation de ces biens qui devait avoir lieu le 1^{er} janvier 1943 a été repoussée au 1^{er} janvier 1945 par l'ordonnance du 12 septembre 1942 (*Reichsgesetzblatt* 1, p. 552).

Le tableau ci-dessous en résume les résultats généraux qui seront repris ensuite de façon détaillée pour chaque catégorie de biens. Les chiffres ont trait au *Reich* y compris la Sarre où l'évaluation a eu lieu le 1^{er} janvier 1936.

VALEURS UNITAIRES AU 1^{er} JANVIER 1935

Catégories de biens	Nombre de biens évalués	Valeur brute totale	Dettes et charges	Valeur unitaire totale
en millions de Reichsmarks				
Propriété agricole (1).	5.130.938	40.896	—	40.896
Biens fonciers (1).....	5.781.849	78.518	—	78.518
Capitaux d'exploitations (2)	904.729	108.405	81.225	27.180
Droits industriels	1.237	26	—	26
TOTAL	11.818.753	227.845	81.225	146.620

§ 1^{er}. — EVALUATION DE LA PROPRIÉTÉ AGRICOLE.

Les exploitations agricoles et forestières qui sont au nombre de 5.130.938, possèdent une superficie totale de 43.170.850 hectares. Leur valeur totale se chiffre à 40.896.004.000 RM. Parmi ces exploitations, 1.994.329, soit plus d'un tiers (exactement 38,9 %) représentant 9.852.000 hectares, soit près d'un quart de la surface cultivée (22,8 %) et 11.244 millions de RM, soit 27,5 % de la valeur de la propriété agricole, ont dû être évaluées selon les prescriptions du § 33 relatives à la valeur minimum des exploitations agricoles.

Il convient de noter le nombre et l'importance des biens qui appartiennent aux diverses collectivités publiques :

161.344 exploitations, soit 3,1 %, font partie du domaine public totalisant une superficie de 8.462.233 hectares (19,6 % des

(1) Y compris les immeubles professionnels.

(2) Non compris les immeubles professionnels ni les droits industriels, ni les entreprises dont les dettes égalent ou dépassent l'actif.

terres consacrées à l'agriculture) et représentant une valeur de 6.001 millions de RM (14,7 %). Mais la composition du domaine public diffère essentiellement de celle de l'ensemble des biens agricoles ainsi qu'il ressort de la comparaison des deux tableaux ci-dessous :

COMPOSITION DE LA PROPRIÉTÉ AGRICOLE EN 1935

Nature de l'exploitation	Nombre d'exploitations	Superficie	Valeur unitaire
Agriculture	96,6	80,4	85,6
Sylviculture	1,1	19,3	12,7
Viticulture	1,5	0,2	0,7
Horticulture	0,7	0,1	0,9
Divers	0,1	—	0,1
TOTAL	100	100	100

COMPOSITION DU DOMAINE PUBLIC AGRICOLE EN 1935

Nature de l'exploitation	Nombre d'exploitations	Superficie	Valeur unitaire
Agriculture	90,0	29,8	33,7
Sylviculture	8,5	70,2	65,7
Viticulture	0,2	0,0	0,2
Horticulture	0,5	0,0	0,2
Divers	0,8	—	0,2
TOTAL	100	100	100

L'on voit que les collectivités publiques possèdent surtout des forêts, mais également quelques vignobles, quelques jardins et des biens divers dont la superficie est négligeable mais dont la valeur est relativement élevée.

Du point de vue social, il semble intéressant d'indiquer pour chaque catégorie de biens la répartition de ceux-ci entre la grande et la petite propriété. Selon que l'on tient compte de l'étendue ou de la qualité des biens il est possible de dresser deux tableaux, l'un en fonction des valeurs unitaires, l'autre en fonction de la superficie. Les 4.956.072 exploitations agricoles

proprement dites, dont la surface est de 34.699.878 hectares (1) et dont la valeur unitaire globale représente 35.013.975 RM se répartissent ainsi :

ANALYSE DU PATRIMOINE AGRICOLE PROPREMENT DIT
EN FONCTION DE LA VALEUR DES EXPLOITATIONS

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Superficie	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	53,4	7,1	7,0
de 3.000 à 10.000 RM.....	31,6	23,5	24,8
de 10.000 à 50.000 RM.....	13,3	39,3	36,5
de 50.000 à 100.000 RM.....	1,1	9,4	10,4
de 100.000 à 500.000 RM.....	0,5	13,7	13,9
supérieure à 500.000 RM.....	0,1	7,0	7,4
TOTAL	100	100	100

ANALYSE DU PATRIMOINE AGRICOLE PROPREMENT DIT
EN FONCTION DE LA SUPERFICIE DES EXPLOITATIONS

Superficie des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Superficie	Valeur totale
Sans indication	0,1	—	0,1
Inférieure à 2 hectares.....	54,8	5,1	9,9
de 2 à 5 hectares.....	17,9	8,3	11,5
de 5 à 20 hectares.....	20,0	28,6	28,4
de 20 à 100 hectares.....	6,6	34,7	31,2
supérieure à 100 hectares.....	0,6	23,3	18,9
TOTAL	100	100	100

On voit que plus de la moitié des entreprises ont une valeur unitaire inférieure à 3.000 RM et une surface inférieure à deux hectares.

Le nombre des exploitations forestières est beaucoup plus faible. Il s'établit à 55.206, couvrant une superficie de 8.347.722 hectares (2) et représentant une valeur totale de 5.179.874.000 RM.

(1) Ces chiffres comprennent les exploitations sylvicoles, horticoles et viticoles annexes à des exploitations agricoles principales. La surface des terres affectées à l'agriculture seule est de 28.725.377 ha.

(2) La surface réelle des forêts du Reich était de 12.947.000 hectares à la même époque.

ANALYSE DU PATRIMOINE FORESTIER
EN FONCTION DE LA VALEUR DES EXPLOITATIONS (1)

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Superficie	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	64,4	0,9	0,4
de 3.000 à 10.000 RM.....	7,7	1,0	0,4
de 10.000 à 50.000 RM.....	11,0	5,4	3,1
de 50.000 à 100.000 RM.....	5,4	5,7	4,1
de 100.000 à 500.000 RM.....	7,5	18,7	17,1
supérieure à 500.000 RM.....	4,0	68,3	74,9
TOTAL	100	100	100

L'importance de la propriété viticole apparaît très réduite à côté des deux catégories précédentes : 75.536 exploitations ne totalisent qu'une surface de 72.320 hectares représentant une valeur de 288.630.000 RM (2). Sa répartition laisse apercevoir qu'il s'agit surtout de petites exploitations.

ANALYSE DU PATRIMOINE VITICOLE
EN FONCTION DE LA VALEUR DES EXPLOITATIONS

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Superficie	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	65,3	22,7	15,7
de 3.000 à 10.000 RM.....	26,7	38,0	38,8
de 10.000 à 20.000 RM.....	6,2	20,2	21,7
de 20.000 à 30.000 RM.....	1,5	9,3	11,1
supérieure à 50.000 RM.....	0,3	9,8	12,7
TOTAL	100	100	100

L'horticulture présente encore moins d'importance : 38.203 exploitations seulement y sont consacrées, totalisant une superficie de 50.930 hectares (3) pour une valeur globale de 382 millions 510.000 RM. La répartition de la propriété horticole s'effectue comme suit :

(1) Il semble inutile de reproduire ici l'analyse du patrimoine forestier en fonction de la superficie des exploitations, étant donnée la moindre importance de ce dernier.

(2) La superficie réelle du vignoble allemand était en 1935 de 80.937 hectares.

(3) La surface réellement consacrée à l'horticulture est de 55.000 hectares.

ANALYSE DU PATRIMOINE HORTICOLE EN FONCTION DE LA VALEUR DES EXPLOITATIONS

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'exploitations	Superficie	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	26,3	5,8	3,2
de 3.000 à 10.000 RM.....	38,7	26,4	24,5
de 10.000 à 20.000 RM.....	24,7	31,3	33,7
de 20.000 à 50.000 RM.....	8,8	22,1	24,8
supérieure à 50.000 RM.....	1,5	14,4	13,8
TOTAL	100	100	100

Quant aux autres biens agricoles et forestiers, 5.921 exploitations de cette catégorie totalisent une valeur unitaire de 31.015.000 RM. Etant donné le caractère disparate de ces biens et leur importance relativement négligeable il n'a pas paru nécessaire au *Statistisches Reichsamt* d'en établir l'analyse en fonction de la superficie et de la valeur comme pour les catégories précédentes.

L'on peut toutefois noter que les exploitations de ce genre appartiennent aux collectivités publiques dans une proportion de 22,3 % (contre 2,9 % des exploitations agricoles, 24,8 % des exploitations forestières, 0,4 % des vignobles et 2,1 % des exploitations horticolas), ce qui correspond à 45,5 % de la valeur des autres biens agricoles et forestiers (contre 5,8 % de la valeur des terres cultivées, 76,1 % des forêts, 3,4 % des vignes et 3,2 % des jardins).

§ 2. — EVALUATION DE LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE.

Le nombre total des immeubles sans affectation professionnelle et des immeubles affectés au commerce ou à l'industrie s'élevait, en 1935, à 5.781.849, représentant une valeur unitaire globale de 78.517.672.000 RM.

Ces immeubles se répartissent ainsi :

1° en fonction de leur valeur :

Valeur unitaire des immeubles	Nombre d'immeubles	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	28,0	3,3
de 3.000 à 30.000 RM.....	63,1	45,2
de 30.000 à 100.000 RM.....	7,7	27,6
de 100.000 à 500.000 RM.....	1,1	14,7
supérieure à 500.000 RM.....	0,1	9,2
TOTAL	100	100

336.689 immeubles, d'une valeur totale de 5.065.893.000 RM, appartiennent aux diverses collectivités publiques. La majeure partie des immeubles (94,2 %) représentent une valeur de 93,5 % des biens fonciers se trouve donc entre les mains des particuliers.

2° en fonction de leur nature :

5.089.003 immeubles bâtis représentant une valeur totale de 74.126.832.000 RM s'opposent à 692.846 immeubles (12,0 %) non bâtis d'une valeur globale de 4.390.840.000 RM (5,6 %).

Le tableau ci-dessous donne la décomposition des immeubles bâtis d'après leur affectation :

ANALYSE DE LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE BATIE
EN FONCTION DE SON AFFECTATION

Catégories d'immeubles	Nombre d'immeubles	Valeur unitaire totale	Valeur unitaire moyenne
Loués pour habitation.....	40,1	36,7	13.355 RM
D'utilisation professionnelle.	7,2	21,5	43.155 RM
D'utilisation mixte	18,3	25,5	20.339 RM
Habités par leur propriétaire seul	31,9	14,9	6.804 RM
Divers	2,5	1,4	7.952 RM
TOTAL	100	100	—

§ 3. — EVALUATION DES CAPITAUX D'EXPLOITATIONS.

Il convient de noter préalablement à tout examen de chiffres qu'il s'agit ici de valeurs unitaires représentant un actif net, et non comme en matière de propriété agricole ou foncière un patrimoine brut. Les entreprises dont les dettes dépassent l'actif n'ont pas été comprises dans les statistiques de 1935. Celles dont les dettes balancent exactement l'actif y ont été portées avec la valeur unitaire de 0 RM.

904.729 exploitations industrielles ou commerciales (au sens large de ces termes) totalisent une valeur unitaire globale de 44.318.453.000 RM, et se répartissent ainsi en fonction de leurs valeurs unitaires :

ANALYSE DES CAPITAUX D'EXPLOITATIONS
EN FONCTION DE LA VALEUR DES ENTREPRISES

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Valeur totale
Inférieure à 10.000 RM.....	67,7	5,2
de 10.000 à 20.000 RM.....	14,4	4,1
de 20.000 à 100.000 RM.....	13,9	11,5
de 100.000 à 500.000 RM.....	3,0	13,0
de 500.000 à 1.000.000 RM.....	0,4	6,3
de 1.000.000 à 5.000.000 RM.....	0,4	17,3
supérieure à 5.000.000 RM.....	0,2	42,6
TOTAL	100	100

On notera la très forte concentration industrielle qui ressort de ce que 0,6 % des exploitations possèdent près de 60 % des capitaux.

Le décompte de la valeur unitaire globale de 44 milliards de RM s'opère de la façon suivante :

273.620 immeubles professionnels, soit...	17.138.452.000 RM
10.973 droits industriels, soit.....	758.076.000 RM
901.426 capitaux d'exploitation (1), soit...	107.156.534.000 RM

soit pour 904.729 entreprises, un capital sis en Allemagne de.....	125.053.062.000 RM
auquel s'ajoute un capital sis à l'étran- ger (2) de.....	490.177.000 RM

soit un capital brut total de.....	125.543.239.000 RM
après défalcation des dettes, soit.....	81.224.786.000 RM

il demeure la valeur unitaire globale de.. 44.318.453.000 RM

Rappelons que les dettes déductibles ne sont pas seulement celles que l'entreprise a contractées à l'égard de ses fournisseurs, mais aussi les emprunts, les apports des membres des coopératives, les réserves mathématiques des Compagnies d'assurances ainsi que les participations privilégiées des *Schachtelgesellschaften*. Les dettes revêtent, de ce fait, une importance beaucoup plus grande en ce qui concerne les Sociétés, et principalement les Sociétés de capitaux privées ou de droit public qu'en ce qui concerne les particuliers; sachant la tendance de celles-là

(1) Déduction faite des immeubles professionnels et des droits industriels.

(2) Pour 613 entreprises allemandes comprises dans les 904.729 ci-dessus.

à émettre des emprunts obligataires plutôt qu'à augmenter leur capital, on ne s'étonne pas des chiffres ci-dessous :

ANALYSE DES DETTES D'EXPLOITATIONS.

Exploitations appartenant à :	Pourcentage des exploitations grevées de dettes	Dettes rapportées au capital brut	Endettement moyen par exploitation
Des personnes physiques....	65,7 %	42,4 %	13.169 RM
Des collectivités en général..	85,5 %	67,9 %	637.363 RM
Des sociétés de personnes...	89,1 %	53,0 %	136.282 RM
Des collectivités publiques..	60,9 %	86,7 %	5.674.233 RM

Le tableau ci-dessous résume par grandes catégories professionnelles la répartition des capitaux d'exploitations.

ANALYSE DES CAPITAUX D'EXPLOITATIONS EN FONCTION DE LA NATURE DES ENTREPRISES

Nature des entreprises	Nombre d'entreprises	Actif brut total	Valeur unitaire totale
		en milliers de RM	
Culture et élevage à caractère commercial. Pêche en mer	2.235 (0,2 %)	123.190 (0,1 %)	65.279 (0,2 %)
Industrie et Artisanat ...	423.856 (46,9 %)	51.986.839 (41,4 %)	27.982.872 (63 %)
Commerce et Transports.	432.984 (47,9 %)	72.468.094 (57,8 %)	15.602.662 (35,2 %)
Spectacles et Enseignement privé	4.020 (0,4 %)	182.838 (0,1 %)	100.392 (0,3 %)
Santé et Hygiène	2.896 (0,3 %)	270.611 (0,2 %)	169.481 (0,4 %)
Professions libérales	37.889 (4,2 %)	242.418 (0,2 %)	219.263 (0,5 %)
Activités non susceptibles de classement	849 (0,1 %)	269.249 (0,2 %)	178.504 (0,4 %)
TOTAL	904.729 (100 %)	125.543.239 (100 %)	44.318.453 (100 %)

Des 904.729 entreprises ci-dessus, 767.841, soit 84,9 %, appartiennent à des personnes physiques représentant une valeur unitaire totale de 9.032.064.000 RM, soit 20,4 % seulement des capi-

taux d'exploitation; 136.888, soit 15,1 % appartiennent à des collectivités privées ou publiques pour une valeur unitaire de 35.286.389.000 RM, soit 79,6 % des capitaux d'exploitation. Dans ces derniers chiffres les exploitations des sociétés de capitaux privés sont au nombre de 78.571, celles des sociétés de personnes de 53.369 et celles des collectivités publiques de 4.948. Ces catégories de collectivités participent respectivement aux capitaux d'exploitation pour 27.385.140.000 RM, 5.745.771.000 RM et 2.155.478 RM. Mais mieux encore que ces chiffres les tableaux suivants donneront une idée de la concentration industrielle en Allemagne.

ANALYSE DES CAPITAUX D'EXPLOITATIONS DES PERSONNES PHYSIQUES
EN FONCTION DE LEUR VALEUR

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	31,0	3,6
de 3.000 à 10.000 RM.....	43,0	19,7
de 10.000 à 50.000 RM.....	22,5	38,7
supérieure à 50.000 RM.....	3,5	38,0
TOTAL	100	100

ANALYSE DES CAPITAUX D'EXPLOITATIONS DES COLLECTIVITÉS
EN FONCTION DE LEUR VALEUR

Valeur unitaire des exploitations	Nombre d'ex- ploitations	Valeur totale
Inférieure à 3.000 RM.....	11,2	0,0
de 3.000 à 10.000 RM.....	21,5	0,5
de 10.000 à 50.000 RM.....	36,8	3,4
de 50.000 à 1.000.000 RM.....	27,2	21,9
supérieure à 1.000.000 RM.....	3,3	74,2
TOTAL	100	100

En moyenne la valeur unitaire des capitaux d'exploitation s'établit comme suit :

capitaux des personnes physiques.....	11.763 RM
capitaux des collectivités en général (1)....	257.776 RM
capitaux des sociétés de personnes.....	107.661 RM
capitaux des collectivités publiques.....	435.626 RM

(1) L'Office National de Statistique du Reich ne spécifie malheureusement pas les sociétés de capitaux; la valeur de leurs biens ne doit pas différer sensiblement de celle des biens des collectivités en général.

Il est possible d'apercevoir par les quelques chiffres ci-dessus l'intérêt statistique pur que présente l'évaluation périodique et uniforme dans tout le *Reich* des immeubles et des capitaux d'exploitations agricoles, industriels et commerciaux. C'est un véritable inventaire permanent des instruments de production que possèdent les pouvoirs publics. C'est également un élément important du calcul du patrimoine national que l'administration fiscale offre au statisticien, sous réserve toutefois de ce que de nombreux biens du domaine public affectés aux services publics tels que bâtiments administratifs, musées, écoles publiques, hôpitaux, chaussées, canaux, etc., sont exemptés d'impôt et échappent à l'évaluation.

Sous-Section 2.

Répartition de l'impôt sur la fortune.

En 1935, 736.385 contribuables dont le patrimoine global atteignait 82.478.194.000 RM avant abattement d'aucune sorte, soit une fortune imposable de 68.576.412.000 RM, supportaient un impôt global de 342.882.000 RM. Ils se répartissaient de la façon suivante en raison de la nature de leur obligation fiscale :

CATÉGORIES DE CONTRIBUABLES IMPOSÉS SUR LA FORTUNE

Catégories de contribuables	Nombre de contribuables	Patrimoine global	Impôt
		Millions de RM	
Obligation fiscale illimitée :			
personnes physiques ..	615.517 (83,6 %)	53.314 (64,6 %)	194,7 (56,8 %)
collectivités	70.391 (9,5 %)	27.323 (33,1 %)	139,0 (40,5 %)
Obligation fiscale limitée :			
personnes physiques ..	49.051 (6,7 %)	1.376 (1,7 %)	6,9 (2 %)
collectivités	1.426 (0,2 %)	465 (0,6 %)	2,3 (0,7 %)
TOTAL	736.385	82.478	349,9

§ 1^{er}. — RÉPARTITION DE L'IMPÔT ENTRE LES CONTRIBUABLES DONT L'OBLIGATION FISCALE EST ILLIMITÉE.

Parmi les contribuables dont l'obligation fiscale est illimitée, les personnes physiques sont beaucoup plus nombreuses que les

sociétés, mais si elles représentent près des 9/10 du total des dits contribuables, elles n'interviennent même pas pour les deux tiers du patrimoine global total.

a) Personnes physiques.

615.517 contribuables possédaient un patrimoine global total de 53.314 millions de RM, ce qui représentait un patrimoine global moyen de 86.617 RM par personne imposée. Mais il faut déduire de ce patrimoine imposable 615.517 abattements de 10.000 RM pour les contribuables eux-mêmes, 476.083 pour leurs conjoints, 272.176 pour leurs enfants, 73.728 pour les contribuables eux-mêmes lorsqu'ils ont plus de 60 ans ou sont incapables d'exercer une activité professionnelle pendant plus de trois ans.

Le patrimoine global total se trouvait réduit du fait de ces abattements de 14.375 millions de RM, soit de 26,96 %.

La fortune imposable demeurant après déduction de cette somme s'élevait à 38.935 millions de RM, soit 63.255 RM par contribuable, et l'impôt lui-même atteignait 194,7 millions de RM, soit 316 RM par tête.

La répartition des personnes physiques imposées sans limitation d'assiette en fonction de leur patrimoine global était la suivante :

RÉPARTITION DES CONTRIBUABLES EN FONCTION DE LEUR PATRIMOINE

Patrimoine global des contribuables	Nombre de contribuables	Patrimoine global	Fortune imposable (1)
Inférieur à 50.000 RM.....	55,5	20,1	9,8
de 50.000 à 100.000 RM.....	26,8	21,3	17,7
de 100.000 à 500.000 RM.....	16,0	34,4	40,1
de 500.000 à 1.000.000 RM.....	1,1	8,7	11,4
supérieur à 1.000.000 RM.....	0,6	15,5	21,0
TOTAL	100	100	100

En sus des 615.517 contribuables effectivement imposés, 204.764 autres avaient fait l'objet d'opérations d'assiette. Mais leur patrimoine global de 5.749 millions de RM, soit 28.077 RM par contribuable, s'était trouvé largement dépassé par les 814.783 abattements à la base de 10.000 RM chacun, dont ils bénéficiaient, à savoir 204.764 abattements pour les contribuables eux-mêmes, 196.863 pour leurs conjoints, 350.190 pour leurs enfants, 62.966

(1) Etant donné la stricte proportionnalité de l'impôt, c'est bien entendu le même pourcentage qui s'applique à la répartition de l'impôt.

pour les contribuables de plus de 60 ans dont l'incapacité de travail présumée excède 3 ans. Il s'agissait évidemment de fortunes peu élevées : 98,2 % des contribuables ainsi exonérés avaient un patrimoine global inférieur à 50.000 RM et 1,8 % un patrimoine compris entre 50 et 100.000 RM. 16 contribuables seulement avaient une fortune supérieure à 100.000 RM.

Il est remarquable, au point de vue démographique, qu'à peine plus du quart des contribuables imposés (26,4 % exactement) bénéficiaient d'exonération pour enfants. Lorsque le patrimoine augmente, le nombre des familles de un enfant diminue, cependant que celui des familles de 3 et 4 enfants augmente et que celui des familles de deux enfants reste sensiblement constant. Il n'y a en moyenne que 44 enfants pour 100 contribuables payant l'impôt sur la fortune.

Ce nombre est naturellement plus élevé en ce qui concerne les contribuables soumis à une déclaration, mais exonérés de l'impôt pour charges de famille; on rencontre ici 171 enfants pour 100 contribuables. Il va de soi que le nombre des familles nombreuses croît parallèlement à celui de la fortune puisqu'il s'agit de fortunes exonérées.

Si l'on rassemble tous les contribuables ayant souscrit une déclaration d'impôt sur la fortune, qu'ils soient ou non exonérés en fin de compte, on ne relève pour 100 contribuables, que 76 enfants.

Le tableau ci-dessous indique la répartition des contribuables en raison de leurs charges de famille.

RÉPARTITION DES CONTRIBUABLES
EN FONCTION DE LEUR SITUATION DE FAMILLE

Contribuables	Payant l'impôt	Exonérés de l'impôt	Ayant sous- crit une déclaration
Célibataires	22,1	3,4	17,5
Mariés sans enfant	51,5	24,0	44,6
Mariés : 1 enfant	14,4	22,8	16,5
Mariés : 2 enfants	8,0	24,3	12,0
Mariés : 3 enfants	2,8	13,3	5,4
Mariés : 4 enfants ou davantage...	1,2	12,2	4,0
TOTAL	100	100	100

Après avoir vu la répartition de l'impôt entre les diverses catégories de contribuables, il est intéressant d'examiner sa répartition entre les catégories de biens économiques qui composent le patrimoine global des dits contribuables, telle qu'elle ressort du tableau suivant.

ANALYSE DU PATRIMOINE GLOBAL
EN FONCTION DES BIENS QUI LE COMPOSENT

Catégories de biens	Contribuables payant l'impôt	Contribuables exonérés de l'impôt	Contribuables ayant souscrit une déclaration
en millions de RM			
Propriété agricole	10.173,9 (16,1 %)	2.654,3 (36,0 %)	12.828,3 (18,2 %)
Propriété foncière	17.365,0 (27,5 %)	2.497,3 (33,8 %)	19.862,3 (28,1 %)
Capitaux d'exploitation ..	10.388,2 (16,4 %)	873,1 (11,8 %)	11.261,3 (16,0 %)
Biens divers	25.282,2 (40,0 %)	1.356,8 (18,4 %)	26.639,0 (37,7 %)
Patrimoine global brut...	63.115,3 (100 %)	7.361,0 (100 %)	70.476,2 (100 %)
Dettes et autres déductions	9.801,0	1.611,8	11.412,8
Patrimoine global net....	53.314,3	5.749,2	59.063,4

On remarque que le patrimoine global brut n'est pas égal à la somme des biens le constituant. La différence provient de ce que 6.130 entreprises commerciales et industrielles ont un bilan passif. Elles sont comptées comme ayant une valeur unitaire égale à 0, mais leur propriétaire fait venir ce passif commercial en déduction de son patrimoine global, afin d'atténuer de façon correspondante l'impôt sur la fortune.

Si l'on considère au contraire le nombre de contribuables imposés au titre des diverses catégories de biens, l'on rencontre 203.479 personnes imposées au titre de la propriété agricole (sur 308.968 ayant souscrit une déclaration); 371.455 propriétaires fonciers (sur 472.284 déclarants); 248.747 commerçants et industriels (sur 321.862) et 494.653 propriétaires de biens divers (sur 614.514). Le total des personnes assujetties à l'impôt s'élevait à 615.517 sur 820.281 déclarants après exonération de 204.764 contribuables. Le nombre de personnes assujetties est évidemment moindre que le total des divers propriétaires de biens, puisqu'une même personne peut posséder des biens de plusieurs catégories.

b) Collectivités.

L'étude de la répartition de l'impôt entre les diverses collectivités soumises à l'obligation fiscale illimitée ne peut être conduite parallèlement à celle de la répartition de l'impôt entre les

personnes physiques. La diversité de nature de ces collectivités enlève tout sens à une analyse des contribuables, en fonction de leur patrimoine global. Il ne saurait notamment être question de classer tout ensemble les puissantes sociétés anonymes et les modestes coopératives de production en fonction de leur patrimoine global. Il est donc nécessaire de diviser les collectivités imposées (1) en grandes catégories comparables.

70.391 collectivités, dotées ou non de la personnalité juridique possédaient un patrimoine global de 27.323 millions de RM, et étaient taxées pour un patrimoine imposable (2) de 27.802 millions de RM. L'impôt sur la fortune lui-même s'élevait à 139,0 millions de RM.

La répartition des contribuables, du patrimoine global et du patrimoine imposable entre les diverses catégories de collectivités s'effectuait comme suit à la même date.

RÉPARTITION DES CONTRIBUABLES ET DU PATRIMOINE EN FONCTION
DE LA NATURE DES COLLECTIVITÉS

Nature des collectivités	Nombre de contribuables	Patrimoine global	Patrimoine imposable (3)
Sociétés anonymes, en commandite par actions et sociétés coloniales	12,2	68,7	67,8
Sociétés à responsabilité limitée..	59,7	20,8	21,7
Syndicats miniers	2,9	2,4	2,7
Coopératives de production	14,7	2,1	2,0
Mutuelles d'assurances	0,6	0,5	0,5
Autres personnes juridiques de droit privé (§ 56, alinéa 1, chiffres 4 et 5 de la loi sur les procédés d'évaluation)	4,6	2,5	2,4
Etablissements de crédit de droit public	1,7	2,0	1,9
Autres collectivités non visées au § 56, alinéa 1, chiffres 4 et 4 de la loi sur les procédés d'évaluation	3,6	1,0	1,0
TOTAL	100	100	100

(1) Il n'y a pas de collectivités exonérées, puisqu'aucun abattement n'est prévu en faveur de cette catégorie de contribuables.

(2) Supérieur au patrimoine global en raison des minima d'imposition des sociétés de capitaux, que subissaient en 1935 3.570 sociétés par actions et 22.580 sociétés à responsabilité limitée.

(3) Le taux de l'impôt étant unique, le même pourcentage vaut pour la répartition de l'impôt.

Mais le tableau ci-dessous montre mieux encore la différence d'importance entre les diverses catégories de collectivités.

PATRIMOINE MOYEN DES DIVERSES CATÉGORIES DE COLLECTIVITÉS

Nature des collectivités	Patrimoine global moyen	Patrimoine imposable moyen (1)
Sociétés anonymes, en commandite par actions, et sociétés coloniales	2.190.815	2.201.424
Sociétés à responsabilité limitée	135.480	143.186
Syndicats miniers	335.705	367.938
Coopératives de production	55.034	54.990
Mutuelles d'assurances	351.648	351.597
Autres personnes juridiques de droit privé	206.980	206.943
Etablissements de crédit de droit public.	440.900	440.866
Autres collectivités	105.430	105.412
Moyenne générale	388.167	394.968

La plupart de ces collectivités sont énumérées au § 56 de la loi sur les procédés d'évaluation (2) et ne peuvent posséder que des capitaux d'exploitation. Cependant 2.546 collectivités ou masses de biens, possédant un patrimoine brut de 326,1 millions de RM, soit un patrimoine net de 268,4 millions, échappent à cette commercialisation de leurs biens. Leur patrimoine se compose de 27,7 millions de biens agricoles (8,5 %), 98,0 millions de biens fonciers (30,0 %), 17,7 millions de capitaux d'exploitations (5,4 %) et 182,8 millions de biens divers (56,1 %).

§ 2. — RÉPARTITION DE L'IMPÔT ENTRE LES CONTRIBUABLES
DONT L'OBLIGATION FISCALE EST LIMITÉE.

Pour les contribuables de cette espèce n'existent ni abattements à la base, ni minimum d'imposition ou d'exonération. Quelle que soit l'importance de leur patrimoine sis en Allemagne, ils doivent effectuer une déclaration.

a) Personnes physiques.

Parmi eux se trouvaient, en 1935, 49.051 personnes physiques possédant un patrimoine brut total de 1.754 millions de

(1) La différence entre les deux patrimoines provient, d'une façon générale, de l'arrondissement du patrimoine imposable, et en ce qui concerne plus spécialement les sociétés de capitaux, des minima imposables de 20.000 et de 50.000 RM.

(2) Voir I^{re} partie, titre I^{er}, chapitre II, section IV, § 1^{er}, pp. 62 et 63.

RM, se ramenant à 1.376 millions après déduction des dettes, et qui payaient un impôt de 6,9 millions de RM. Par tête, le patrimoine brut s'élevait à 35.755 RM, le patrimoine imposable à 28.033 RM et l'impôt à 140 RM. La décomposition en était la suivante :

ANALYSE DU PATRIMOINE GLOBAL EN FONCTION DES BIENS
QUI LE COMPOSENT

Catégories de biens	Nombre de contribuables	Valeur des biens
		en millions RM
Propriété agricole	8.855	126,5 (7,2 %)
Propriété foncière	28.780	1.106,3 (63,0 %)
Capitaux d'exploitation	2.154	139,7 (8,0 %)
Biens divers	17.352	381,9 (21,8 %)
Patrimoine global brut	49.051	1.754,4 (100 %)
Dettes et autres déductions	16.068	378,0
Patrimoine global net	49.051	1.376,4

On remarquera la forte proportion des placements immobiliers étrangers en Allemagne, en regard de la très faible part qui revient au commerce et à l'industrie.

b) Collectivités.

Le § 56 de la loi sur les procédés d'évaluation qui commercialise les biens de la plupart des collectivités allemandes ne s'applique pas en ce qui concerne les collectivités soumises à l'obligation fiscale limitée. Il est donc possible d'analyser le patrimoine global brut des 491 millions de RM, soit net 464 millions que possèdent les 1.426 collectivités assujetties à l'impôt pour leurs seuls biens situés en Allemagne, en fonction de la nature de ceux-ci, comme il a été fait pour les personnes physiques.

ANALYSE DU PATRIMOINE GLOBAL EN FONCTION DES BIENS
QUI LE COMPOSENT

Catégories de biens	Nombre de contribuables	Valeur des biens
		en millions RM
Propriété agricole	140	4,1 (0,8 %)
Propriété foncière	321	43,9 (9,0 %)
Capitaux d'exploitation	440	256,5 (52,3 %)
Biens divers	676	186,2 (37,9 %)
Patrimoine global brut	1.426	490,6 (100 %)
Dettes et autres déductions	140	26,1
Patrimoine global net	1.286	464,5

Sous-Section III

Rendement de l'impôt sur la fortune.

Il est assez difficile d'apprécier le rendement de l'impôt sur la fortune par rapport à l'ensemble du système fiscal allemand. Il faut en effet tenir compte des agrandissements territoriaux du *Reich* depuis 1935, de l'augmentation de population due tant à ces annexions, qu'à la forte natalité de l'Allemagne, surtout depuis 1933, des variations de l'étalon monétaire — quoique celui-ci soit resté remarquablement stable en valeur, malgré la forte émission de billets engendrée par la guerre — et du revenu national.

Le tableau ci-dessous présente de façon synoptique ces renseignements extraits de diverses publications périodiques de l'Office de Statistique du *Reich*, notamment de *Wirtschaft und Statistik*, et du *Statistisches Jahrbuch*.

EVOLUTION COMPARÉE DE LA SUPERFICIE, DE LA POPULATION,
DE LA CIRCULATION MONÉTAIRE, DU REVENU NATIONAL ET DU PRODUIT
DES IMPÔTS DU REICH.

Année	Superficie (1)	Population (1)	Circulation monétaire (1)	Revenu national	Recettes fiscales (2)
	KM2	millions hab.	en milliards de Reichsmarks		
1924	468.620	62,1	4,274	—	7,312
1925	»	62,4	5,181	60	6,856
1926	»	62,9	5,800	63	7,174
1927	»	63,2	6,331	71	8,490
1928	»	63,6	6,653	75	9,023
1929	»	63,9	6,601	76	9,026
1930	»	64,3	6,379	70	9,026
1931	»	64,6	6,638	57	7,790
1932	»	64,9	5,642	45	6,647
1933	»	65,2	5,715	47	6,846
1934	»	65,6	5,972	53	8,223
1935	470.545 (3)	66,9	6,373	59	9,654
1936	»	67,3	6,964	65	11,492
1937	»	67,8	7,499	75	13,958
1938	583.408 (4)	79,4	10,388	82	17,690
1939	679.691 (5)	90 (7)	14,502	98	23,575
1940	697.875 (6)	92 (7)	16,770	110	27,221
1941	707.495 (8)	93 (7)	22,313	120	32,3

L'on voit particulièrement bien l'effet de la crise, sensible dès 1930 (le revenu national tombe de 76 à 70 millions de RM), mais qui n'apparaît qu'en 1931 dans le rendement des impôts (basés en partie sur les revenus antérieurs, en partie sur ceux de l'année en cours), et qui touche à son point le plus bas en 1932. L'arrivée au pouvoir du national-socialisme se marque par une progression constante du revenu national et des rentrées

(1) Au 31 décembre.

(2) Pour l'exercice commençant pendant l'année civile.

(3) Y compris la Sarre (1925 km2, 842.000 hab.).

(4) Y compris l'Autriche (83.764 km2, 6.650.000 hab.) et les Sudètes (29.099 km2, 3.408.000 hab.).

(5) Y compris le territoire de Memel (2.416 km2, 155.000 hab.), la ville libre de Dantzig (1.893 km2, 391.000 hab.), les territoires annexés de l'Est (91.974 km2, 10.043.000 hab.).

(6) Y compris Eupen, Malmédy, Moresnet (1.056 km2, 67.000 hab.), le Luxembourg (2.586 km2, 297.000 hab.), l'Alsace (8.294 km2, 1.219.000 hab.), la Lorraine 6.228 km2, 696.000 hab.), soumis à l'administration allemande.

(7) Compte non tenu des pertes de guerre.

(8) Y compris la Basse-Styrie, la Carinthie et la Carniole (9.620 km2, 775.000 habitants).

Le Gouvernement Général de Pologne (93.871 km2, 12.107.000 hab.) soumis à un régime spécial, ne fait pas partie du Grand Reich allemand, non plus que le protectorat de Bohême-Moravie (48.925 km2, 7.380.000 hab.).

d'impôt, chiffres particulièrement brillants jusqu'en 1937, mais que contrebalance par la suite l'accroissement trop rapide du montant de la circulation monétaire dû au gigantesque effort de réarmement.

L'importance de l'impôt sur la fortune ressort du tableau suivant, où on l'a fait figurer à côté des deux grands impôts sur le revenu afin de bien montrer le caractère complémentaire de l'imposition du capital.

RENDEMENT COMPARÉ DES IMPÔTS DU REICH SUR LES REVENUS
ET SUR LA FORTUNE DEPUIS LA CRÉATION DU REICHSMARK

Exercice	Recettes fiscales	Impôt général sur le revenu		Impôt sur les sociétés		Impôt sur la fortune	
		Mrd RM	Mrd RM	%	Mrd RM	%	Mrd RM
1924-25 .	7,312	2,210	30,2	0,314	4,3	0,499	6,8
1925-26 .	6,856	2,253	32,8	0,187	2,7	0,270	3,9
1926-27 .	7,174	2,253	31,4	0,382	5,3	0,359	5,0
1927-28 .	8,490	2,784	32,8	0,478	5,6	0,442	5,2
1928-29 .	9,023	3,108	34,4	0,608	6,7	0,451	5,0
1929-30 .	9,026	3,026	33,5	0,559	6,2	0,542	6,0
1930-31 .	9,026	2,761	30,6	0,450	5,0	0,450	5,0
1931-32 .	7,790	2,143	27,5	0,304	3,9	0,372	4,8
1932-33 .	6,647	1,333	20,0	0,106	1,6	0,330	5,0
1933-34 .	6,846	1,293	19,0	0,210	3,1	0,307	4,5
1934-35 .	8,223	1,720	21,0	0,320	3,9	0,303	3,7
1935-36 .	9,654	2,497	25,9	0,593	6,1	0,303	3,0
1936-37 .	11,492	3,202	27,9	1,047	9,1	0,360	3,1
1937-38 .	13,958	4,059	29,1	1,553	11,1	0,366	2,6
1938-39 .	17,690	5,352	30,3	2,417	13,6	0,391	2,2
1939-40 .	23,575	8,224 ⁽¹⁾	34,9	3,228 ⁽¹⁾	13,7	0,417 ⁽¹⁾	1,8
1940-41 .	27,221	10,727 ⁽¹⁾	39,4	3,485 ⁽¹⁾	12,8	0,553 ⁽¹⁾	2,0
1941-42 .	32,3 ⁽¹⁾	13,120 ⁽¹⁾	40,7	5,073 ⁽¹⁾	15,7	0,613 ⁽¹⁾	1,9

On notera la stabilité du montant annuel de l'impôt qui est due à la longue durée de la période d'assiette (trois ans, mais souvent prolongée), le retard de l'augmentation des recettes sur celles des assiettes générales, et enfin la diminution constante du rôle de l'impôt sur la fortune. Etant donné le décalage de quinze mois entre l'assiette générale et son application au calcul de l'impôt, ainsi que les modifications possibles des résultats de celle-ci par assiette nouvelle ou supplémentaire, les recettes d'impôt s'écarternt assez largement des prévisions établies lors des assiettes générales.

(1) Les chiffres reproduits sont extraits de l'ouvrage « Was geschieht mit unserem Geld », de M. Fritz REINHARDT, Secrétaire d'Etat aux Finances du Reich. Depuis 1940, l'Office National de Statistique du Reich ne publie plus le détail des recettes fiscales par impôt.

Voici les recettes escomptées lors des différentes assiettes générales effectuées depuis 1924.

RÉSULTATS ATTENDUS DES ASSIETTES GÉNÉRALES

Années	Nombre de contribuables	Recette escomptée en millions de RM
1924	2.521.113	590,9
1925	1.601.530	390,8
1927	1.517.806	402,6
1928	1.708.923	483,6
1931	780.952	401,1
1935	736.385	342,9

D'autre part, le pourcentage des recettes de l'impôt sur le revenu par rapport aux recettes totales des trois années de guerre demande à être rectifié pour tenir compte des suppléments de guerre ajoutés à certains impôts. On sait en effet que l'impôt général sur le revenu a été majoré de 50 %, l'impôt sur les sociétés de 25 % et qu'un certain nombre d'impôts sur la consommation ont été augmentés. Ces suppléments de guerre (*Kriegszuschläge*) étant destinés à disparaître après la guerre, il semble plus juste de comparer les recettes d'impôt sur la fortune aux recettes fiscales normales du *Reich*.

A cet effet, le tableau ci-après discrimine les recettes normales et les suppléments de guerre dans les rentrées des trois derniers exercices, et indique le rapport de l'impôt sur la fortune à celles-là.

RENDEMENT DE L'IMPÔT SUR LA FORTUNE PAR RAPPORT AUX RECETTES NORMALES FISCALES DU REICH

Exercices	Recettes fiscales			Impôt sur la fortune. Montant et part qu'il occupe dans les recettes normales	
	Totales	Normales	Suppléments de guerre		
	en milliards de Reichsmarks				%
1939-40 ...	23,6	21,7	1,9	0,417	1,9
1940-41 ...	27,2	23,1	4,1	0,553	2,4
1941-42 ...	32,3	26,6	5,7	0,613	2,3

Malgré cette distinction, la part qu'occupe l'impôt sur la fortune dans le système fiscal allemand demeure faible et montre bien son caractère complémentaire qu'aurait déjà suffi à prouver le petit nombre d'assujettis, et parmi ces derniers, le

nombre encore plus restreint des personnes payant effectivement l'impôt.

SECTION II

Avantages de l'impôt.

Les avantages de l'impôt sur le capital peuvent être recherchés à trois points de vue : l'économique, le social et le financier. L'aperçu statistique des résultats de l'impôt sur la fortune montre bien que si l'impôt demeure confiné dans son rôle complémentaire de l'impôt sur le revenu, son rôle financier ne peut être considérable. C'est du côté social qu'il faut rechercher la véritable justification, toutefois ses répercussions économiques ne sont pas sans importance.

§ 1^{er}. — RÉPERCUSSIONS ÉCONOMIQUES.

L'impôt sur la fortune peut avoir une action directe sur l'économie et c'est notamment le cas lorsqu'il atteint les biens improductifs; mais il possède surtout des effets indirects dans la mesure où il se substitue à des impôts sur la circulation des biens en ce qui concerne la fortune mobilière et immobilière, ainsi que l'ensemble du patrimoine familial.

a) Sur les biens improductifs.

C'est devenu un lieu commun d'affirmer que l'impôt sur le capital frappe les capitaux improductifs, les biens laissés stériles par leurs propriétaires dans une vue d'agrément ou de spéculation (1). On vise principalement en l'espèce les œuvres d'art, les bijoux, les automobiles de tourisme, les yachts, les avions et les terrains à bâtir. Les adversaires de l'impôt sur le capital ne manquent pas de faire ressortir d'une part combien les capitaux ainsi placés sont faibles, d'autre part que l'on porterait tort aux industries de luxe et aux métiers d'art qui font l'orgueil d'une nation telle que la France.

L'impôt allemand évite adroitement tous ces reproches. Le mécénat est encouragé par le fisc qui exonère de tout impôt la possession d'œuvres d'artistes allemands vivants ou décédés depuis moins de quinze ans. Le bon goût dans la décoration des intérieurs familiaux est également favorisé puisque les collections et œuvres d'art de toutes sortes sont exemptées jusqu'à concurrence de 50.000 RM. Il apparaît en revanche bien permis

(1) « Le capital ne peut rester un seul instant oisif et improductif; il est condamné à l'activité forcée », disait Emile DE GIRARDIN.

de demander un modique impôt annuel de 1/2 % au propriétaire de tableaux dont la valeur marchande dépasse un montant qui correspond à un million de francs.

L'exonération dont bénéficient les bijoux dont la valeur totale n'excède pas 10.000 RM semble également d'un montant convenable. Toutefois, la difficulté de contrôler en l'espèce la déclaration du propriétaire nous inciterait plutôt à limiter l'impôt aux cas où l'existence et la valeur de ces objets pourraient être établies par une police d'assurance. La fraude est trop facile pour le contribuable et il faut éviter à ce dernier une tentation à laquelle il ne manquerait pas de succomber.

Par contre, le dégrèvement total dont jouissent les propriétaires d'autos, d'avions et de yachts paraît beaucoup moins justifié. Du point de vue fiscal, c'est une matière imposable facile à saisir et à évaluer qui est négligée; du point de vue économique et de la défense nationale, l'octroi de subventions aux constructeurs permettrait de discipliner la production sans obligatoirement émasculer et dépersonnaliser les entrepreneurs.

Les terrains à bâtir, enfin, paient l'impôt à raison de leur valeur vénale courante et c'est justice.

Le législateur allemand n'a pas tenu compte de la distinction proposée par certains auteurs, notamment Victor MENIER et Yves GUYOT, selon lesquels l'impôt ne devrait frapper que le capital fixe, laissant de côté les diverses formes du capital circulant : matières premières, marchandises, fonds de roulement, etc... De ce fait la richesse en cours de formation serait favorisée et l'épargne encouragée, cependant que la richesse consolidée dont l'intérêt tant social qu'économique est moindre supporterait seule le poids de l'impôt.

Mais cette théorie qui serait admissible s'il s'agissait d'un impôt principal grevant lourdement les revenus du capital, perd toute sa valeur eu égard au *Vermögensteuer*. Le rôle de ce dernier consistant essentiellement en la surimposition des revenus fondés, il n'apparaît pas plus rationnel d'exonérer le capital circulant des entreprises que de soumettre dans un système d'impôt cédulaire sur le revenu tel que le système français, les bénéfices commerciaux à un taux inférieur à celui des bénéfices industriels sous prétexte que ceux-là sont obtenus au moyen d'un capital fixe relativement beaucoup plus faible que les derniers.

b) Sur la fortune mobilière.

La souplesse de l'impôt sur le capital en ce qui concerne les valeurs mobilières et plus spécialement les actions et parts sociales de toutes natures est indéniable. Il tient compte de

toutes les possibilités de développement, de toutes les perspectives de bénéfices qui agissent sur les cours de bourse cependant que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières se borne à un prélèvement proportionnel aux bénéfices distribués, lesquels sont souvent très inférieurs à ce qu'ils devraient être. C'est une constatation d'expérience que les administrateurs de sociétés se soucient beaucoup plus du développement des entreprises qui leur sont confiées que de la rémunération régulière des actionnaires. Après ceux-ci, le fisc est le premier frustré de ses droits par la pratique de l'auto-financement, s'il ne dispose pas d'un impôt sur le capital qui lui permette d'atteindre tout à la fois les bénéfices antérieurs incorporés dans l'entreprise sous forme de réserves apparentes ou latentes et les bénéfices devant découler à l'avenir de cette augmentation tacite du capital investi.

Par un tel impôt l'Etat encourage les capitalistes à rechercher des placements de haut rapport. Il les éloigne des titres de « père de famille » dont le faible rendement eu égard à leur valeur boursière est lourdement frappé cependant que les valeurs nouvelles, encore dépourvues de la faveur du public, offrent un revenu net voisin de leur revenu brut.

Le *Vermögensteuer* répond exactement à ces exigences, basé comme il l'est sur la valeur en bourse (le cours fiscal est toujours très proche du cours coté sur ce marché et n'en diffère que pour plus de facilité de calcul de l'impôt), ou s'il s'agit de sociétés dont les titres ne sont pas négociables en bourse, sur leur valeur réelle.

c) Sur la fortune immobilière.

On peut lui objecter en revanche son incidence en matière immobilière et M. ROGER, qui a particulièrement étudié les avantages comparés de l'impôt annuel sur le capital et des droits de mutation, a bien fait ressortir sa faiblesse (1). Il est évidemment peu logique qu'un immeuble, vendu 50.000 fr. ait pu être taxé pendant vingt ans à raison d'une valeur de 100.000 francs. Il ne fait aucun doute qu'il s'agisse là d'une mauvaise imposition; mais il serait injuste de juger un impôt sur un cas exceptionnel. Si l'immeuble est évalué normalement, que ce soit sur la base de sa valeur vénale ou de sa valeur de rapport, il est certain que le prix de vente doit serrer de très près l'estimation fiscale. Et s'il plaît au propriétaire de vendre son bien au-dessous de sa valeur réelle, le fisc n'a pas à le suivre dans sa générosité.

En fait, le système d'évaluation établi par la *Reichsbewertungsgesetz* semble bien, grâce à la diversité de ses méthodes adaptées aux différents cas, permettre à l'impôt sur le capital

(1) ROGER (Français), *Les impôts sur le capital*, Paris, 1918, p. 29.

d'atteindre la valeur réelle des biens, plus sûrement même qu'un impôt sur les mutations calculé sur un prix de vente effectif, mais pouvant être faussé par des circonstances propres à la personne du vendeur. Cette question apparaît de toute façon bien peu conséquente au regard de l'avantage qui résulte des faibles droits de mutation que permet l'impôt sur la fortune. M. ROGER y voit personnellement un inconvénient, estimant que la trop grande facilité d'aliénation des immeubles favoriserait la spéculation particulièrement nuisible en matière agricole « où la terre exige des vues à longue portée, des améliorations raisonnées et patientes ». Il craint également que de nombreux capitaux investis à faible intérêt dans l'agriculture n'en soient éloignés en vue de placements mobiliers, ce qui accentuerait l'exode des campagnes vers les villes. Il suppose en outre, *à priori*, que les dissimulations dans les actes en sont plutôt aggravées, l'impôt sur la fortune étant moins supportable selon lui que l'impôt sur les mutations.

C'est là, à notre avis, une grave erreur. D'une part la modération des droits de mutation en soi est un bien. Dans un siècle où le développement des moyens de transport et de communication permettent le déplacement quasi instantané des fortunes mobilières, la circulation de la propriété immobilière ne doit pas être rendue pratiquement impossible par la charge fiscale. C'est véritablement continuer le servage de servitude réelle que d'imposer les mutations immobilières comme le fait le fisc français. De même que le serf d'antan ne pouvait recouvrer sa liberté qu'en « déguerpir », c'est-à-dire en abandonnant sa tenure et souvent une partie de ses meubles, de même le propriétaire foncier français peut changer de terres, mais il doit verser à l'État une fraction de la valeur des terres cédées, pouvant atteindre 29 % s'il s'agit du premier changement de propriété. Le droit de mutation allemand s'élève, comme il a été dit au chapitre précédent, à 3 % et peut donc être réglé dans presque tous les cas au moyen d'une fraction des revenus d'une seule année.

D'autre part, l'élévation de ces droits en vue de protéger l'agriculture constitue un moyen d'action brutal et inadapté à son but. Le législateur du *Reich* l'a si bien compris que, cherchant à protéger l'agriculture allemande dans un dessein d'autarcie, il n'a pas touché au droit de mutation, mais a créé une institution juridique spéciale : le domaine agricole héréditaire (1). Grâce à ce système, le paysan allemand peut procéder au remembrement de ses terres sans être entravé par le fisc,

(1) Voir I^{re} partie, titre 1^{er}, chapitre II, section I^{re}, § 2, p. 23.

cependant que le propriétaire urbain ne supporte pas le poids d'un appareil protecteur qui ne lui est pas destiné.

d) Sur le patrimoine familial.

Les Etats qui ne connaissent pas d'impôt annuel sur la fortune possèdent en général des droits de succession fort lourds. Tel est le cas de la France, mais encore plus de la Grande-Bretagne. Dans ce pays en effet, l'*Estate duty* frappe la masse successorale avant toute distribution et sans tenir compte des charges de famille du *de cujus* et de ses héritiers. C'est un véritable impôt sur la fortune du défunt qui s'ajoute aux impôts dus par les héritiers sur leurs parts successorales : le *Legacy duty* et le *Succession duty*.

Il comporte un tarif progressif — la progressivité s'entendant non par tranches, mais globalement — atteignant 65 % pour une masse héréditaire de plus de 2 millions de livres sterling (2^e *Finance Act* de 1940).

Toutefois l'*estate duty* est réduit de 50 % lorsque deux décès se succédant dans la même année entraînent sa perception deux fois sur les mêmes biens, de 40 % lorsque les décès se suivent dans un intervalle de deux ans, de 30, 20 et 10 % lorsque l'intervalle s'élève à trois, quatre ou cinq ans.

L'impôt anglais est tellement lourd qu'un délai de huit ans est accordé au contribuable pour l'acquitter en ce qui concerne les immeubles de la succession.

On conçoit facilement tous les inconvénients d'un tel impôt par rapport à l'impôt successoral allemand décrit dans le chapitre précédent. Dans le cas de beaucoup le plus fréquent, et à vrai dire le seul intéressant de la succession entre époux ou en ligne directe, le système qui consiste à frapper le capital du défunt ou plutôt de la famille entre les mains de l'époux survivant ou des enfants est odieux du point de vue social, et maladroit du point de vue économique. C'est précisément le moment où la famille perd l'un de ses soutiens que choisit le fisc pour prélever sur son patrimoine un impôt capitalisé pendant les années de prospérité. A l'affliction de la veuve et des orphelins il ajoute les soucis pécuniaires et dans sa hâte ne s'aperçoit même pas qu'il commet une double imposition des plus malencontreuse en frappant le conjoint du *de cujus* lorsque des enfants sont nés de leur mariage. Ainsi un impôt dont le taux est calculé en fonction d'une périodicité de 30 à 35 ans peut-il se trouver perçu deux fois pendant ce laps de temps. Que le décès de l'enfant suive d'assez près ceux de ses parents, et c'est l'émiettement du patrimoine familial que le petit enfant doit liquider pour acquitter les droits. On aperçoit ici toute l'hypo-

crisie de la théorie qui prétend que l'impôt successoral, perçu à l'occasion d'un enrichissement gratuit de l'héritier est plus facile à supporter par le contribuable que l'impôt permanent sur le capital. Cela est vrai de l'individu considéré en soi, c'est totalement faux lorsqu'il s'agit de la famille. Le *Reich*, soucieux de l'avenir de la race allemande, n'a pas manqué d'exonérer le conjoint lorsque des enfants étaient nés de l'union de celui-ci avec le *de cujus* et ses droits successoraux en ligne directe sont parmi les plus faibles qui soient; mais il n'a pu suivre une telle politique que grâce au *Vermögensteuer* dont la légère contribution annuelle permet ainsi le maintien du patrimoine dans la famille à travers les dévolutions successorales.

Du point de vue économique, c'est donc surtout le caractère complémentaire de l'impôt sur la fortune qui lui confère ses avantages, c'est-à-dire le fait qu'il complète l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les biens improductifs et se substitue ainsi, partiellement au moins, aux droits de mutation entre vifs et à cause de mort. Du point de vue social, au contraire, c'est plutôt son caractère supplémentaire qui doit être envisagé, c'est-à-dire la façon dont il surcharge les revenus du capital par rapport aux revenus du travail.

§ 2. — INTÉRÊT SOCIAL.

L'intérêt social de l'impôt sur la fortune peut être analysé à un double point de vue, en tant que discriminant des revenus du capital ou revenus fondés et des revenus du travail ou revenus gagnés, et en tant que prime à l'entreprise personnelle dans la mesure où il atteint doublement le patrimoine des sociétés.

a) Comme mode de discrimination des revenus fondés.

La plus forte imposition des revenus du capital par rapport aux revenus du travail n'est plus guère discutée depuis la fameuse distinction de GLADSTONE entre les revenus paresseux et les revenus travailleurs. L'on doit noter toutefois quelques auteurs modernes qui, émus des dévaluations monétaires assez générales par le monde, depuis la guerre, mais particulièrement fréquentes en France, ont proposé le remplacement de la discrimination fondée sur l'origine des revenus par une nouvelle distinction en fonction de leur aptitude à maintenir leur valeur réelle. Il est certain qu'à l'heure actuelle le salaire de l'ouvrier et le bénéfice du commerçant constituent un revenu infiniment plus solide et mieux assuré que celui du petit capitaliste qui avait cru pouvoir achever une vie de travail et d'épargne avec des rentes sur l'Etat et les intérêts de quelques obligations des Chemins de fer. Il est non moins certain que les revenus du

travail tendent de plus en plus à se consolider du fait des assurances sociales obligatoires contre l'invalidité et le chômage et de la généralisation du système des retraites, que d'autre part des lois toujours plus nombreuses interviennent pour maintenir dans des limites parfois sévères les revenus des capitaux, notamment les loyers et les dividendes.

Faut-il, dans ces conditions, maintenir une différenciation entre les revenus gagnés et les revenus non gagnés? Faut-il en établir une autre entre les revenus fixes et les revenus variables? En période normale il semble bien que la surimposition des revenus fondés demeure justifiée socialement, et ce n'est pas en période de crise, lorsque l'Etat fait appel à la Banque d'Emission, qu'il consentira à la perte de recettes que signifierait sa suppression. Bien plutôt introduira-t-il un nouvel impôt surchargeant cette fois les revenus variables; ainsi la justice fiscale et les intérêts du Trésor se trouveront sauvegardés en même temps.

Deux procédés de discrimination des revenus fondés s'offrent au législateur : l'un répartit les revenus en fonction de leur origine en plusieurs classes ou cédules et leur affecte des taux différents, c'est le système français; l'autre superpose à un impôt général et unique sur le revenu un impôt sur le capital, c'est le système allemand.

M. BARTHÉLEMY a bien montré l'arbitraire du système de discrimination par des taux différents de l'impôt sur le revenu et on ne saurait mieux faire que de le citer (1) :

Voilà donc un professeur de droit qui a un traitement de 60.000 francs, il paiera après déduction, sur le taux de 8 %; mais voilà un avocat qui gagne 60.000 francs, il paie sur le taux de 16 %. L'avocat se plaint. On lui répond : sans doute, vous êtes soumis à un tarif double, mais vous, vous pouvez frauder, tandis que le fonctionnaire est un contribuable intégral. Le raisonnement est fâcheux parce que l'individu qui exerce une profession libérale s'entend dire que son tarif est fondé sur la présomption qu'il fraude, ce qui l'induit en la tentation de ne pas faire mentir la présomption de la loi.

.....

Voici ce qui est plus grave : un homme de lettres qui ne jouit pas d'une grande notoriété, arrive à grand' peine, en plaçant un article ici, un autre là, en frappant à la porte de toutes les revues, à gagner 50.000 francs (taxables à 16 %); il paie 8.000 francs. Qu'il réussisse à se faire embaucher dans un journal, à y avoir une situation fixe avec la sécurité du lendemain pour laquelle il touchera 50.000 francs de salaire annuel, il bénéficiera de toutes les déductions de la cédule salaires et traitements et il paiera sur un tarif deux fois plus faible.

.....

(1) BARTHÉLÉMY (Joseph), *Cours de Législation Financière*, Les Cours de Droit, Paris, 1940-41, p. 140.

Les injustices de la discrimination sont aggravées par la règle de l'unité de cote. Lorsqu'un contribuable a des revenus provenant à la fois d'une profession libérale et d'un salaire, on les additionne et l'ensemble de son revenu est frappé au taux de la cédule à laquelle correspond la partie la plus forte de son revenu.

A l'opposé, le système allemand de superposition d'un impôt sur le capital présente toute la souplesse désirable. Au lieu d'une classification difficile et souvent injuste des revenus en revenus fondés, revenus mixtes et revenus gagnés, il permet de proportionner exactement le supplément de charge fiscale à l'importance du capital utilisé. Il n'est plus besoin de rechercher notamment une définition de l'artisan, celui-ci sera imposé automatiquement au taux que justifient ses moyens matériels de production. De même les titulaires des professions libérales et les commerçants qui travaillent avec un stock de faible valeur.

En outre, l'impôt sur le capital utilisé comme discriminant des revenus fondés présente tous les avantages des impôts personnels. Le fait qu'il est assis sur la fortune totale du contribuable permet de tenir compte d'une part de la situation de famille de ce dernier, d'autre part des dettes qu'il a pu contracter et qui diminuent d'autant ses facultés contributives. Notons enfin qu'il est pratiquement impossible de le répercuter sur une tierce personne. Il n'entrerait pas dans le cadre de cette étude de rechercher les avantages sociaux de l'impôt personnel en doctrine pure, non plus que ses inconvénients au point de vue financier, aussi bien les uns et les autres ont-ils été maintes fois traités et sont-ils déjà bien connus.

Dans le cas particulier du *Vermögensteuer* la personnalité de l'impôt a été poussée assez loin au détriment de son rendement, puisque l'abattement à la base atteint, au taux officiel du change (1) 200.000 fr. pour le contribuable et pour chacune des personnes à sa charge et qu'une tranche supplémentaire d'un montant égal est exonérée au profit du contribuable âgé ou infirme lorsque la fortune globale de ce dernier n'excédant pas 2 millions de francs, son revenu annuel demeure inférieur à 60.000 francs. Il en résulte une perte de recettes sensible : le patrimoine global brut recensé des personnes physiques se trouve réduit de 14.375 millions de RM, soit de près de 27 %, passant de 53.314 millions de RM à 38.935 millions de RM (2). L'impôt étant strictement proportionnel, la diminution des recettes s'établit également à 27 %.

(1) 1 Reichsmark = 20 francs.

(2) La différence qui n'est pas exactement de 14.375 millions de RM. provient de l'arrondissement des fortunes imposables au multiple de 1.000 RM. le plus proche.

Il pouvait être tentant de compenser cette dernière par l'adoption d'un tarif progressif qu'aurait permis le caractère général de l'impôt. Après divers essais des gouvernements antérieurs, le gouvernement national-socialiste a adopté en 1934 et maintenu depuis lors le taux unique de 5 0/00.

Cette solution présente à notre sens de nombreux avantages.

Techniquement, il n'existe pas de raisons de rendre progressif un impôt dont le rôle essentiel est de compléter l'impôt sur le revenu. Du fait que ce dernier, l'*Einkommensteuer*, assume la tâche principale de prélever sur les revenus des contribuables une quote-part proportionnée à leurs facultés contributives, l'égalité des sacrifices devant l'impôt se trouve réalisé avant même qu'intervienne le *Vermögensteuer*.

Pratiquement, le calcul de l'impôt se trouve grandement simplifié et tout contribuable peut déterminer aisément la somme dont il sera redevable en fin d'année.

Psychologiquement surtout, l'absence de progressivité et la fixité du taux de l'impôt rassurent un contribuable particulièrement prompt à s'émouvoir et dont les lignes suivantes, de M. STOURM, reflètent les craintes (1) :

L'impôt sur le capital recèle en outre un autre danger plus politique peut-être que fiscal, celui de mettre inutilement — car lorsqu'il y a revenu, le plus simple n'est-il pas de s'adresser à lui — en vedette le chiffre des fortunes à une époque où le capital est tenu pour suspect. La divulgation des revenus en effet, bien que déjà très désagréable à leur détenteur, n'implique pas cependant que celui-ci soit un parvenu, un inutile, un oisif... Tandis qu'un sentiment presque instinctif porte le public, surtout aux époques révolutionnaires, à poursuivre aveuglément le capital de son animadversion, à en faire le symbole de l'injustice sociale... L'illogisme de ces sentiments exaltés par le socialisme n'empêche pas qu'il faille compter avec eux.

L'histoire est là pour l'apprendre. LÉON SAY a rapporté en détail dans ses « Solutions démocratiques de la question des impôts » comment le cadastre fiscal des fortunes, aux époques troublées, n'a pas tardé, dans certains pays, à dégénérer en actes spoliateurs. Si nous nous croyons aujourd'hui à l'abri de pareils excès, la prudence n'en conseille pas moins de ne pas s'y exposer.

Le gouvernement autoritaire du *Reich* a montré qu'il ne considérait pas cet impôt comme un moyen de nivellement des fortunes, mais il faut bien admettre qu'il peut constituer une arme dangereuse pour la paix sociale dans un état ochlocratique.

b) Comme prime à l'entreprise personnelle.

L'imposition des sociétés commerciales n'a pas fait l'objet en France d'une attention particulière du législateur. Bien que

(1) STOURM (René), *Systèmes généraux d'impôts*, Paris, 1905, p. 185.

certain auteurs et notamment M. le professeur LAUFENBURGER (1) aient réclamé la création d'un impôt spécial sur les sociétés, on continue d'appliquer à celles-ci les mêmes règles qu'aux personnes physiques, de telle sorte qu'une société de capitaux (2) ne paye en tant que telle sur ses bénéfices qu'un impôt modique de 24 %. En revanche, l'actionnaire français acquitte, quel que soit son revenu, un impôt cédulaire énorme de 30 % auquel s'ajoute l'impôt général sur le revenu.

Le problème a été résolu de façon différente une fois encore en Allemagne; la société est imposée en elle-même à un taux progressif assez élevé, comme il a été dit au chapitre précédent (30 à 55 %), mais en revanche l'actionnaire ne supporte plus qu'une retenue de 15 % imputable sur sa dette d'impôt général sur le revenu. A cela s'ajoute l'impôt sur la fortune qui s'applique pleinement au patrimoine de la société et en partie tout au moins à la valeur des actions dans le patrimoine des associés. Cette double imposition est non seulement voulue par le législateur, mais encore accentuée par l'institution des minima d'imposition de 20.000 RM, soit 400.000 francs pour les sociétés à responsabilité limitée et de 50.000 RM, soit un million de francs, pour les sociétés anonymes ou en commandite par actions.

L'entrepreneur est ainsi conduit par son intérêt à préférer, dans la mesure du possible, la forme d'exploitation personnelle et, lorsque ses propres capitaux ne peuvent suffire à l'ampleur de son entreprise, à adopter la forme de société à responsabilité limitée qui s'en rapproche encore beaucoup par la difficulté de cession de ses parts. Ce n'est qu'au cas d'une entreprise considérable que la forme anonyme et le lancement des actions dans le public seront considérés comme justifiés et éviteront de ce fait la pénalisation fiscale du minimum d'imposition. En 1935, comme nous l'avons vu, 3.570 sociétés par actions et 22.580 sociétés à responsabilité limitée subissaient de ce fait une majoration d'impôt; mais les minima d'imposition n'avaient été introduits que quelques mois auparavant par la réforme d'octobre 1934 et ces chiffres sont certainement très réduits actuellement étant donné les facilités de transformation des sociétés de capitaux en sociétés de personnes.

A l'égard des sociétés, un point du *Vermögensteuer* semble

(1) LAUFENBURGER (Henry), *Précis d'Economie et de Législation financière* (Revenu et Impôt), Paris, 1941, pp. 122 et suivantes.

(2) Le droit fiscal français, comme d'ailleurs le droit fiscal allemand n'accorde la personnalité morale qu'aux sociétés de capitaux. La situation est différente en droit commercial.

prêter à critique; il s'agit de la déduction des dettes qui est autorisée comme en ce qui concerne les personnes physiques, bien qu'elles n'aient nullement la même signification économique. Les dettes contractées par un particulier doivent être déduites de son patrimoine, car le capital propre de l'individu consiste en l'excédent de son actif brut sur son passif. Imposer la créance chez le prêteur et ne pas déduire la dette chez l'emprunteur constituerait un cas très net de double imposition.

La dette d'une société, au contraire, ne saurait être différenciée du point de vue économique — il n'est pas question évidemment du point de vue juridique — du capital social (1). L'un comme l'autre constituent le patrimoine de la société, patrimoine qui ne lui est propre qu'en vertu d'une fiction de la loi et qui est en réalité une partie de la fortune des associés séparée pour chacun d'eux du reste de ses biens. Il arrive fréquemment en fait qu'une société prospère ayant besoin de nouveaux capitaux pour développer sa production émette un emprunt obligataire, plutôt que d'augmenter son capital social. Ainsi les anciens associés n'auront-ils pas à partager les bénéfices à venir et pourront-ils se contenter de verser aux prêteurs un intérêt d'autant plus modique que le crédit de la société sera plus grand. L'augmentation de la puissance économique de la société et en conséquence l'accroissement de ses facultés contributives n'en sont pas moins réels.

Tout au plus pourrait-on distinguer entre les emprunts à long terme qui constituent un véritable investissement déguisé et les emprunts à court terme dont le caractère d'engagement momentané est bien défini.

La jurisprudence allemande s'est souvent trouvée embarrassée pour séparer les prêts des associés à la société des augmentations de capital social, lorsque ces prêts ne revêtaient pas la forme obligataire. Il serait plus juste à notre avis d'imposer d'abord ceux-ci et plus simple de refuser en bloc toute déduction de dettes de l'actif brut de la part des sociétés.

L'exemple suivant cité par SELIGMAN (2) montre bien ce qu'il

(1) LAUFENBURGER (Henry), *Précis d'Economie et de Législation financière*, p. 127 : « Si, au point de vue juridique, le capital-obligations constitue une dette au même titre que les emprunts à court terme auprès d'une banque, économiquement ce capital est assimilable au capital-actions. Comme le capital-actions, le capital-obligations fournit à la société ses moyens d'action qui se trouvent représentés par les immeubles, les bâtiments industriels, les machines, les stocks. Le capital-obligations est donc à l'origine de la puissance économique de la société au même titre que le capital-actions, il contribue à faire naître le bénéfice. »

(2) SELIGMAN (Edwin R.-A.). *Essais sur l'impôt*. Traduction française de SURET (Louis), Paris, 1914, tome I, pp. 170-171.

y a d'artificiel dans la différenciation entre le capital actions et le capital obligations : cependant qu'en Angleterre il n'existe pas d'obligations de chemins de fer et qu'on n'y trouve que du capital-dette, les compagnies américaines ont construit leurs réseaux presque uniquement au moyen d'obligations hypothécaires.

Il n'y a donc aucune raison pour l'Etat de suivre les associés dans une distinction juridique qui tient compte de leurs seuls intérêts particuliers et de perdre ainsi les deux tiers environ des recettes possibles de l'impôt sur le capital. Nous avons vu en effet que 85,5 % des sociétés (y compris il est vrai les sociétés de personnes et les collectivités de droit public, mais celles-ci sont plus endettées que les sociétés de capitaux et celles-là le sont moins et une chose compense l'autre) étaient endettées et que leurs dettes atteignaient 67,9 % de leur actif brut.

La suppression de toute déduction aurait en outre le mérite de faire apparaître l'importance des sociétés à première vue de leur capital social et d'introduire plus de franchise dans leurs rapports avec l'administration fiscale.

§ 3. — RÔLE FINANCIER.

Le rôle financier de l'impôt complémentaire se réduit à peu de chose si l'on considère son seul rendement, mais c'est au contraire un impôt de première importance dans un système d'impôts principaux sur le revenu basé sur la déclaration du contribuable lorsqu'on l'envisage du point de vue du contrôle fiscal.

a) Impôt de complément.

Nous avons vu dans la section précédente que les recettes de l'impôt sur la fortune représentaient environ 2 % des recettes fiscales totales du *Reich* au cours des quatre dernières années. Ce pourcentage est plus élevé de quelques décimales si l'on se rapporte aux recettes fiscales nettes sans tenir compte des suppléments de guerre.

Il semble cependant assez facile d'augmenter le rendement de l'impôt. D'une part, la matière imposable peut être accrue par la suppression de l'exonération dont bénéficient les automobiles, les avions, les bateaux, tous véhicules immatriculés et faciles à saisir, et surtout par la non-déduction des dettes des sociétés; d'autre part, le taux de l'impôt pourrait être majoré, étant donnée la très faible imposition du capital en Allemagne lors de ses mutations de propriété et l'absence de tout autre mode de discrimination entre les revenus fondés et les revenus gagnés.

1° *Elasticité.*

Toute majoration de taux serait suivie d'une augmentation de rendement quasi proportionnelle, car il est impossible en fait de diminuer la matière imposable. La somme des biens sis en Allemagne étant constante, les biens liquidés par un capitaliste désireux d'échapper à l'impôt majoré grossiraient le patrimoine d'autres capitalistes capables d'en supporter le poids.

Il est donc possible de dire que l'impôt sur le capital jouit d'une très grande élasticité par variation de taux sous la réserve déjà formulée de ce que ces variations sont peu désirables du point de vue psychologique.

Dans la période de guerre actuelle, le taux du *Vermögensteuer* aurait pu très facilement être majoré de 50 % comme l'a été l'impôt général sur le revenu. Ainsi le taux de discrimination entre les diverses catégories de revenus aurait été maintenu. Le gouvernement du *Reich* ne l'a pas voulu jusqu'ici; sans doute a-t-il pensé que la lourde charge des suppléments de guerre serait mieux supportée si elle était établie en fonction des seuls revenus des contribuables plutôt qu'en fonction de leurs capitaux. Cette opinion est fort défendable, mais à notre sens le capital allemand aurait pu subir cette nouvelle charge sans difficulté. Par cette mesure et par l'extension susvisée de l'assiette du *Vermögensteuer* ce dernier pourrait facilement produire quelques centaines de millions de RM supplémentaires.

2° *Insensibilité à la conjoncture.*

Si le rendement de l'impôt sur le capital est susceptible de varier largement en fonction du taux de l'impôt, il est en revanche très peu sensible aux fluctuations de la conjoncture. La difficulté des évaluations empêche celles-ci d'être annuelles. D'autre part, le caractère complémentaire de l'impôt permet de se contenter de résultats antérieurs lorsque les modifications importantes ne sont pas survenues dans le patrimoine du contribuable. Le système allemand, qui fixe en principe la valeur des biens tous les trois ans ou tous les six ans selon qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles, et qui établit le montant de la fortune imposable tous les trois ans paraît fort acceptable en temps normal. En période de dépréciation monétaire, toutefois, il peut être nécessaire de procéder à des évaluations plus fréquentes et il est vraisemblable que la guerre actuelle, empêchant par la mobilisation totale de la nation, d'effectuer l'évaluation générale prévue pour le 1^{er} janvier 1943 occasionne une perte de recettes sensible pour le *Reich*. En période de déflation ou de

crise, l'intérêt des contribuables apparaît suffisamment sauvegardé par la faculté qui leur est accordée de demander une réévaluation de leurs biens ou une nouvelle assiette de l'impôt lorsque les variations de valeur dépassent une certaine amplitude.

De toutes façons, et abstraction faite de cette périodicité assez longue des évaluations, les variations des fortunes dans l'ensemble de la nation sont lentes et faibles. On peut s'en rendre facilement compte en étudiant le tableau de la page 232 relatif au rendement comparé des impôts du *Reich* sur le revenu et sur la fortune. Depuis l'exercice 1934-35 jusqu'à maintenant la loi d'impôt sur la fortune n'a pas été modifiée. Aussi le rendement de l'impôt a-t-il été à peu près le même en 1935-36 qu'en 1934-35. Après un accroissement sensible en 1936 dû à l'application des résultats de l'évaluation générale et de l'assiette au 1^{er} janvier 1935, le rendement s'était stabilisé à nouveau. A partir de 1938-39 l'annexion au *Reich* de nouveaux territoires dans lesquels l'introduction de l'impôt sur la fortune n'intervient le plus souvent qu'avec un assez fort retard, fausse les comparaisons. Durant toute cette période de 1934 à la guerre, l'évolution de la conjoncture a été des plus favorables, le chômage a complètement disparu dans le *Reich*, le réarmement et les grands travaux ont permis à l'industrie de tourner au maximum, le revenu national est passé de 53 à 82 milliards de RM, augmentant donc de 55 %, tandis que les recettes fiscales totales faisaient plus que doubler; cependant l'impôt sur la fortune n'a accusé qu'une plus-value de 20 %.

L'impôt sur le capital prend donc place parmi les impôts de rendement sensiblement constant, sur lesquels l'administration financière d'un Etat peut compter comme sur un volant stabilisateur pour traverser une période de crise économique. En période de guerre et donc d'inflation, cet avantage disparaît entièrement mais un autre aspect de l'impôt se découvre qui revêt alors une importance capitale, celui d'impôt de contrôle.

b) Impôt de contrôle.

Le contrôle que l'impôt sur le capital permet d'exercer sur les déclarations des contribuables peut être direct lorsque celles-ci sont afférentes à des impôts assis également sur le capital, tels que l'impôt sur les successions, l'impôt sur les mutations immobilières et, le cas échéant, le prélèvement sur le capital, ou indirect lorsqu'il s'agit de déclarations de revenus ou de super-bénéfices.

1° *Contrôle direct des impôts non permanents sur la fortune.*

En ce qui concerne les impôts non permanents sur le capital, le contrôle des déclarations est réciproque. Il est même possible d'envisager le seul contrôle de l'impôt annuel par l'impôt sur les successions. Le projet français d'impôt sur le capital établi par la commission fiscale de la Chambre des Députés et déposé le 18 mars 1914 — dont il sera question ultérieurement — ne prévoyait pas d'autre vérification de la déclaration de fortune que la confrontation de celle-ci, après décès du redevable avec la déclaration de succession des héritiers (1).

Ce souci de ne pas s'introduire dans les affaires du contribuable est bien caractéristique de l'époque : l'obligation de livrer à l'administration le revenu global et la fortune totale de chaque individu apparaissait comme un abus de pouvoir intolérable. Il semble bien avoir été perdu de vue par le législateur actuel, et le contribuable habitué depuis bientôt trente ans à déclarer et à voir contrôler son revenu global accepterait certainement plus facilement qu'alors les sujétions d'un impôt sur la fortune.

Il nous apparaît de toute façon plus logique que ce soit l'impôt sur la fortune qui assure le contrôle de l'impôt successoral et de l'impôt sur les mutations immobilières, du fait qu'il est plus facile de dissimuler ses biens lors d'une mutation que durant toute une vie. La pratique du double prix de vente en matière de mutation immobilière, l'un pour les parties, l'autre pour l'enregistrement, est bien connue; l'administration de l'enregistrement est obligée de procéder à son évaluation propre pour chaque mutation ou presque (2). N'est-il pas infiniment plus simple d'appliquer automatiquement le tarif de l'impôt

(1) Le deuxième rapport de la commission fiscale de la Chambre des Députés, séance du 18 mars 1914, Documents parlementaires, Chambre, annexe n° 3.708, p. 1465, s'exprimait en ces termes :

« Ou bien, nous dit-on, votre contrôle sera inquisitorial et vos taxations arbitraires, ou bien renonçant aux procédés allemands, qui sont l'aboutissant naturel de votre doctrine, vous vous contenterez d'un contrôle illusoire et de taxations insuffisantes et alors votre réforme, toute de façade, restera inopérante, avec ce résultat lamentable que les petites et les moyennes fortunes resteront prises dans vos filets, tandis que les redevables les plus opulents et les plus puissants en briseront les mailles.

« L'argument est sans valeur et sans portée en ce qui concerne l'impôt personnel sur le capital, à établir en France, par cette seule et excellente raison que le contrôle inquisitorial — contrôle encore insuffisant, mais déjà efficace — y est institué par le régime fiscal des successions et que ce contrôle nous dispense d'en établir un second, de même nature, pendant la vie du redevable. »

(2) Indépendamment de l'évaluation périodique en capital effectuée par l'administration des contributions directes qui n'est pas tenue à jour convenablement.

à la valeur de l'immeuble établie régulièrement en vue de l'assiette de l'impôt annuel sur le capital, sans tenir compte du prix de vente porté sur l'acte, comme faisait l'administration allemande avant 1940?

En matière successorale la fraude n'est pas moindre, en dépit des mesures de blocage du patrimoine du *de cujus* chez les tiers détenteurs. Ces mesures qui sont utiles lorsque la succession est dévolue à des étrangers perdent beaucoup de leur valeur dans le cas le plus fréquent de la succession entre époux ou entre parents et enfants. L'institution du bordereau de coupons présente au contraire l'avantage d'être efficace en tous les cas, mais son champ d'action se limite aux valeurs mobilières.

L'impôt annuel sur le capital offre en outre la seule possibilité d'effectuer un prélèvement rationnel sur le capital. La chose a été particulièrement bien vue par M. HARISTOY (1) qui, envisageant le prélèvement sur le capital comme le meilleur moyen d'assainir nos finances d'après-guerre, écrivait en 1918 :

L'impôt annuel sur la possession du capital est la base de la conscription des fortunes. Tant que cet impôt ne sera pas établi et appliqué dans notre pays, on ne pourra pas effectuer un prélèvement non renouvelable sur le capital. Il sera, par conséquent, impossible d'avoir recours, au lendemain de la paix, à la conscription des fortunes, pour résoudre une partie du problème financier d'après guerre. Un prélèvement sur le capital constituerait un saut dans l'inconnu s'il n'était pas précédé de l'imposition annuelle du capital. En matière de finances publiques, on ne saurait sans danger se permettre de procéder à une réforme aussi profonde que la conscription des fortunes, sans être assuré complètement du résultat final qu'elle donnera.

Nous avons déjà dit (2) pour quelles raisons théoriques nous étions hostiles au prélèvement sur le capital. Une riche expérience, née de la dernière guerre, s'y oppose également. Le prélèvement sur le capital a été institué à ce moment en Allemagne, en Italie, en Autriche, en Tchécoslovaquie, en Pologne, en Hongrie et en Grèce. Nulle part les résultats ne furent ceux attendus. Le problème du transfert d'une partie considérable de la fortune privée nationale dans les mains de l'Etat ne put être résolu d'une façon satisfaisante.

Les auteurs allemands modernes se sont davantage intéressés à cette question que les auteurs français. La France, en effet, n'a entrevu le prélèvement sur la fortune que par les projets de ses socialistes et les échos d'au delà des frontières; l'Alle-

(1) HARISTOY (Just), *Finances d'après-guerre et conscription des fortunes*, Paris, 1918, p. 108.

(2) Voir l'Introduction, Distinction entre l'impôt complémentaire et le prélèvement sur le capital, p. 9, note.

magne, en revanche, a connu en 1913 le *Wehrbeitrag* et en 1919 le *Reichsnotopfer*. Aussi peut-on croire l'un de ses meilleurs techniciens, M. Wilhelm GERLOFF (1), lorsqu'il écrit : « Il s'agit toujours d'une opération redoutable (*verhängnissvoll*) pour l'économie et l'on ne peut malheureusement pas dire de la politique financière, comme de la chirurgie moderne, qu'elle ait fait des progrès tels qu'ils fassent apparaître comme inoffensive une intervention considérée autrefois comme délicate ou impossible. »

Mais autant le prélèvement sur le capital est inique et maladroit, autant l'impôt sur les accroissements de fortune est juste et dépourvu d'inconvénients économiques de toutes sortes. Il s'agit évidemment d'un impôt de crise; en temps normal, l'imposition des revenus annuels, dont l'épargne constitue l'augmentation de capital, se trouve réalisée par le système d'impôts sur le revenu, doublé ou non par l'impôt complémentaire sur le capital. En période de dépréciation monétaire, au contraire, de nombreux revenus illicites échappent à l'impôt sur le revenu du fait que leur déclaration entraînerait une condamnation pour infraction à la législation des prix, mais la déficience même de la monnaie incite leurs détenteurs à en investir aussitôt les excédents disponibles en « valeurs réelles ».

L'impôt complémentaire sur le capital enregistre automatiquement ces investissements d'une assiette à l'autre. Rien n'est plus facile dès lors que de les saisir et de les frapper d'un impôt d'autant plus élevé qu'il s'agit de bénéfices doublement frauduleux, puisqu'acquis en contravention à la réglementation des prix et soustraits ultérieurement à l'administration fiscale.

L'Allemagne en a fait plusieurs fois usage notamment de 1913 à 1922 avec le *Besitzsteuer*, impôt permanent sur la plus-value triennale des fortunes, en 1916 avec le *Kriegssteuer*, en 1919 avec l'*ausserordentliche Kriegsabgabe*, tous les deux impôts extraordinaires frappant la différence entre la fortune actuelle des contribuables et la fortune constatée au 31 décembre 1913, de 1922 à 1925 avec le *Vermögenszuwachssteuer* qui remplaça le *Besitzsteuer*.

Actuellement, aucun impôt de ce genre n'est en vigueur. Peut-être faut-il en attribuer l'absence à la rigueur avec laquelle sont appliquées les règles de l'économie de guerre — l'impôt sur les accroissements de revenu (*Mehreinkommensteuer*) institué par la loi du 20 mars 1939 a été abrogé en effet par l'ordonnance du 21 août 1940 pour insuffisance de rendement —. De

(1) GERLOFF, *Die öffentliche Finanzwissenschaft*, Francfort-sur-le-Main, 1942, p. 356.

toute façon, il n'est jamais trop tard pour instituer un impôt sur les accroissements de fortune lorsqu'un Etat possède déjà un impôt complémentaire sur le capital.

2° Contrôle indirect des impôts sur le revenu.

On ne peut évidemment attendre les mêmes résultats du contrôle des impôts sur le revenu, que de celui des impôts nou permanents sur le capital. S'il n'y a pas de liaison obligatoire entre le capital et le revenu, il n'en existe pas moins de fortes présomptions que là où il y a capital, il doit y avoir revenu. Il est beaucoup plus logique de fonder ces présomptions sur une déclaration de la fortune globale du contribuable que de les appuyer sur des signes extérieurs, qui, si bien choisis qu'ils soient eu égard au contribuable moyen, perdent toute valeur en ce qui concerne d'une part les contribuables avarés ou même simplement parcimonieux, d'autre part ceux auxquels leur profession impose un certain appareil.

Mais ici-encore, c'est en période de crise que l'impôt complémentaire rendra les plus grands services. Dans les pays qui, comme la France, se bornent à instituer un prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices, il permettrait de contrôler tout investissement de ces excédents. Il vient d'être dit combien ce contrôle était nécessaire étant donné le caractère plus ou moins illégal des superbénéfices, et le taux élevé du prélèvement qui les frappe. Les commissions d'enquête et de taxation, ou « chambres ardentes », qui ont récemment été créées en France par la loi du 3 juillet 1943, pour rechercher les bénéfices frauduleux auraient eu leur travail grandement facilité si elles avaient pu connaître la fortune de leurs accusés en 1939; les déclarations minorées effectuées par ces dernières avant la guerre se seraient trouvées retournées contre eux, et le fisc eût encaissé un prélèvement grossi d'autant.

S'il est malheureusement impossible de revenir en arrière et si la perte d'un tel avantage est irrémédiablement consommée, il n'en apparaît que plus urgent d'instituer chez nous cet impôt complémentaire sur le capital; le titre suivant formulera quelques suggestions à cet égard.

TITRE II

SUGGESTIONS POUR UN IMPOT FRANÇAIS SUR LE CAPITAL

D'illustres prédécesseurs ont soutenu en France la cause de l'impôt complémentaire sur le capital. M. CAILLAUX lui-même, déposa le 15 janvier 1914 un projet de loi ayant pour objet l'établissement d'un impôt annuel sur le capital (1). Le gouvernement faisait sienne ainsi la proposition de loi de M. Jean JAVAL du 9 juin 1910, proposition adoptée avec quelques amendements par la Commission de Législation fiscale de la Chambre des Députés le 14 juin 1911, mais déclarée inopportune par le Ministre des Finances d'alors, M. KLOTZ.

Malgré un rapport favorable de la commission de législation fiscale, en date du 18 mars 1914 (2), ce projet n'eut pas de suites, non plus que les propositions de lois ultérieures.

Ses modalités différaient sensiblement de celles du *Vermögensteuer* qui sont, à notre avis, et sous réserve de quelques modifications de détail, nettement préférables. Aussi nos suggestions se rapprocheront-elles beaucoup plus de l'expérience allemande que du projet français.

Le système fiscal français actuel ne se prêtant pas à l'introduction immédiate d'un nouvel impôt sur le capital, nous dirons tout d'abord quelles réformes il conviendrait de réaliser préalablement.

CHAPITRE PREMIER

REFORMES NECESSAIRES AU PREALABLE

Il a été signalé dans le titre précédent que les impôts allemands atteignant le capital sont beaucoup moins élevés que les impôts français correspondants. Les impôts sur le revenu sont également sensiblement moins lourds en Allemagne qu'en France, comme le tableau ci-dessous permet de s'en rendre

(1) *Journal Officiel*, Documents parlementaires, Chambre, 1914, p. 27, annexe n° 3.391.

(2) *Journal Officiel*, Documents parlementaires, Chambre, 1914, p. 1465, annexe n° 3.708.

compte. La comparaison a été faite entre les revenus de deux salariés et pour les taux de conversion de 15 fr. et de 20 fr. pour 1 RM. Le taux de 20 fr. en effet a été imposé par le vainqueur en 1940 pour des buts d'économie de guerre sans tenir un compte exact des pouvoirs d'achat respectifs des deux monnaies. Depuis lors la valeur d'échange du franc a fortement diminué, tant en fonction de la moindre quantité de marchandises et de services qu'il permet de se procurer, qu'en raison de l'augmentation du montant des billets en circulation, augmentation due essentiellement au financement des frais d'occupation et du clearing franco-allemand. Elle n'en demeure pas moins largement au-dessus du taux de conversion officiel, et il semble qu'on puisse la fixer actuellement aux environs de 1/15 RM. Même à ce taux qui fait jouer plus fortement la progressivité du tarif allemand, la comparaison des charges fiscales montre qu'à deux exceptions près dans le cas du travailleur célibataire, le salarié français paie davantage d'impôts que le salarié allemand.

COMPARAISON DE LA CHARGE FISCALE D'UN SALARIÉ FRANÇAIS
ET D'UN SALARIÉ ALLEMAND

Gain mensuel	Salarié célibataire			Marié avec 2 enfants			Marié avec 4 enfants		
	France	Allemagne		France	Allemagne		France	Allemagne	
		1 RM : 20 fr.	1 RM : 15 fr.		1 RM : 20 fr.	1 RM : 15 fr.		1 RM : 20 fr.	1 RM : 15 fr.
	Francs	Frs	Frs	Frs	Frs	Frs	Frs	Frs	Frs
3.000	386	187	264	200	10	58	0	0	0
5.000	835	618	972	536	176	295	134	0	101
10.000	2.808	2.526	3.006	1.793	816	1.131	788	290	393
40.000	27.227	19.330	22.320	21.768	9.820	12.410	20.018	7.230	9.790

Encore doit-on ajouter que l'impôt allemand comprend une majoration pouvant atteindre 2 % du revenu imposable, instituée en compensation de la suppression d'un impôt communal, le *Bürgersteuer*, abrogé par une ordonnance du 24 avril 1942 (*Reichsgesetzblatt* I, p. 252). Il se trouve donc artificiellement majoré d'une somme que le *Reich* doit reverser aux communes sous forme de fonds commun (800 millions de RM par an), et pour plus de justice l'impôt français devrait être augmenté de la taxe locale correspondante : la contribution personnelle-mobilière. Le tableau étant déjà suffisamment probant, il a paru inutile d'en tenir compte.

En ce qui concerne les revenus du capital et les revenus mixtes, la comparaison est plus difficile à établir, le taux de

l'impôt sur la fortune par rapport au revenu du capital variant en raison inverse du rendement dudit capital. Approximativement l'on peut dire que sur un revenu important (de façon à pouvoir négliger les abattements à la base) le système français, qui admet dans ses cédules une différence de taux de 14 % entre les revenus fondés (imposés à 30 %) et les revenus gagnés (imposés à 16 %), surcharge plus lourdement ceux-là que le système allemand, dès lors que le rendement du capital engagé excède 3,57 % : l'impôt perçu au taux de 5 0/00 sur un capital de 100 est en effet le même que celui qui est calculé au taux de 14 % sur un revenu de 3,57.

Dans de telles conditions, il est permis de dire que l'impôt complémentaire sur le capital que recommandent si hautement ses avantages économiques, sociaux et financiers, ne doit être introduit en France qu'après un aménagement des impôts grevant le capital et une réforme des impôts sur le revenu si l'on veut éviter que le contribuable français ne succombe sous la charge fiscale.

SECTION I

Aménagement de certains impôts grevant le capital.

C'est en matière de successions et de mutations immobilières et de fonds de commerce, ainsi que de transmission de valeurs mobilières, que des atténuations de tarif, voire même des suppressions d'impôt doivent principalement avoir lieu.

§ 1^{er}. — EN MATIÈRE DE SUCCESSIONS.

Le tarif des droits de mutation par décès est actuellement fixé par la loi du 9 novembre 1940 (Code de l'Enregistrement, art. 405). Il est gradué en raison de la parenté de l'héritier ou du légataire avec le *de cuius*, et progressif en raison de la part nette de chaque ayant droit. Il est malheureusement impossible de donner ici l'intégralité de ce tarif, mais la seule lecture des maxima que peut atteindre l'imposition des diverses catégories de successibles est suffisamment évocatrice par elle-même :

- 20 % en ligne directe et entre époux lorsque le défunt laisse au moins 3 enfants vivants ou représentés, 25 % lorsqu'il en laisse 2, 30 % lorsqu'il en laisse 1, 35 % lorsqu'il n'en laisse pas;
- 40 % entre frères et sœurs;
- 45 % entre oncles et neveux;

48 % entre grands-oncles et petits-neveux ou entre cousins germains;

50 % enfin entre parents au delà du 4^e degré et non parents.

On est frappé à première vue du peu de cas que fait le législateur français de la famille. Même avec un enfant vivant, le conjoint du *de cujus* peut être taxé au taux de 30 %, et s'il décède dans l'année, le fisc pourra prélever encore 30 % des 70 % restants échéant à ce fils unique, soit 21 % de la succession initiale. Il est douteux que ce fils unique puisse reconstituer le patrimoine de sa famille ainsi amputé de moitié en un an, si ce n'est dans un avenir assez lointain.

En revanche, l'étranger, pour lequel la succession constitue une aubaine au sens étymologique du terme, partage tout au plus à part égale avec l'Etat. L'écart est minime (20 %) avec le fils unique alors qu'il atteint 45 % en Allemagne où les maxima d'imposition sont alors de 15 et de 60 %. Il y a là une confusion inadmissible que l'institution d'un impôt sur la fortune permettrait d'éviter sans inconvénients pour le Trésor.

A notre avis, l'impôt successoral devrait être abrogé entre époux, et réduit en ligne directe descendante de façon à ne pas dépasser 20 % même lorsque le *de cujus* ne laisse qu'un seul enfant vivant ou représenté. On pourrait par contre, porter le prélèvement fiscal aux deux tiers, sinon aux trois quarts lorsque la succession est dévolue à un parent lointain ou à un étranger.

§ 2. — EN MATIÈRE DE MUTATIONS IMMOBILIÈRES OU DE FONDS DE COMMERCE.

Les mutations immobilières acquittent en principe un droit de 15 %, les mutations de fonds de commerce, à l'exception des marchandises neuves désignées et estimées article par article dans le contrat de vente ou dans la déclaration, un droit de 12 %.

Il s'y ajoute une surtaxe de 5 % sur la portion de valeur qui excède 300.000 francs et de 10 % sur celle qui dépasse 500.000 fr.

S'il s'agit d'une première mutation à titre onéreux, il y a lieu encore au paiement d'une taxe de 4 % dite de première mutation.

Ces droits qui approchent 29 % lorsque l'immeuble aliéné atteint une certaine valeur sont véritablement spoliateurs, et constituent en même temps qu'une prime à la fraude fiscale la plus lourde entrave à une répartition des biens conforme aux exigences de l'économie.

Dès 1905, alors que ces droits n'atteignaient pas encore 7 %, M. STOURM en avait dénoncé les inconvénients (1) :

L'impôt, d'une manière générale, devrait ménager les transactions dont le développement constitue à la fois l'indice et le résultat des progrès de la civilisation. Si les besoins de l'Etat ne permettent pas d'exempter complètement ces manifestations de la richesse, au moins ne faudrait-il pas leur infliger des tarifs presque prohibitifs, comme le font en France *les droits sur les ventes d'immeubles*. Quand on pense que sur chaque transmission à titre onéreux de champs, bois, moulins, maisons, etc., le fisc prélève deux années environ de revenu avec son tarif de 6,875 %, près de 7 % de la valeur vénale, on comprend la vérité du mot prohibitif. Il en demeure que la propriété rurale s'immobilise, se classe mal, demeure par force dans des mains inhabiles à en tirer parti, que ses perfectionnements sont dès lors entravés, qu'elle perd, en un mot, les bienfaits d'une libre évolution. *Le budget renferme là une centaine de millions mal gagnés.*

La taxe de première mutation ne se justifie aucunement et devrait être purement et simplement supprimée. Il n'y a de même aucune raison de rendre un impôt sur la circulation des biens progressifs par l'adjonction de surtaxes. Il semble enfin que pour être facilement accepté par les propriétaires d'immeubles et de fonds de commerce, l'impôt de mutation ne devrait pas excéder 5 % du prix de vente ou mieux de la valeur de ceux-ci, telle qu'elle serait déterminée pour l'assiette de l'impôt sur le capital.

§ 3. — EN MATIÈRE DE VALEURS MOBILIÈRES.

La taxe de transmission sur les valeurs mobilières constitue la transition entre les impôts de mutation susvisés et l'impôt annuel sur le capital. Elle fait partie des premiers en tant qu'elle s'applique aux mutations de propriété des titres nominatifs et son taux de perception fixé à 1 % du montant de la cession ne semble pas exagéré, eu égard à la rareté des changements de mains pour les valeurs revêtant la forme nominative.

Elle se transforme indiscutablement en un impôt sur le capital lorsqu'elle atteint forfaitairement les titres au porteur. Son taux de 0,50 % appliqué au cours moyen du titre pendant l'année précédant le paiement est beaucoup trop élevé pour un impôt sur la circulation : il pèse aussi lourdement sur le titulaire d'un capital d'un million et demi, que l'impôt sur le capital proposé dans le chapitre suivant dès lors que le capitaliste en question se trouve avoir une femme et trois enfants à sa charge.

Il ne saurait donc être question de maintenir côte à côte la taxe de transmission et l'impôt sur la fortune. Celle-là devait

(1) STOURM (René), *Systèmes généraux d'impôts*, Paris, 1905, p. 407.

être supprimée; la perte de recettes en résultant pourrait être compensée en partie par une double augmentation de l'assiette et du taux de l'impôt sur les opérations de bourse. Toutes les opérations, même hors bourse, entraînant une mutation de propriété de valeurs mobilières seraient soumises à l'impôt et le taux de celui-ci porté à 2 ou 3 0/00 (au lieu de 1,1 en temps normal).

Il serait toutefois contraire à l'esprit de la réforme proposée, qui est de faciliter la circulation des biens, d'augmenter davantage le taux de l'impôt sur les opérations de bourse, et notamment de maintenir le taux actuel de 5 0/00. Ce serait en outre se leurrer sur l'importance relative de l'impôt et de la taxe, que d'attendre de la réforme de celui-là une compensation totale des effets de l'abrogation de cette dernière : mieux vaut consentir à cet égard une perte de recettes de quelques centaines de millions (897 millions en 1942) que M. STOURM ne manquerait pas de qualifier encore de « mal gagnés ».

SECTION II

Réforme des impôts sur le revenu.

La réforme des impôts sur le revenu devrait comporter essentiellement l'unification des six cédules sur la base de celle des revenus du travail, elle pourrait comprendre en outre la fusion des cédules unifiées et de l'impôt général sur le revenu, et l'institution d'un impôt spécial sur les sociétés.

§ 1^{er}. — UNIFICATION DES CÉDULES.

La loi du 24 octobre 1942 a fixé, à compter du 1^{er} janvier 1943, les taux de principe suivants aux six impôts cédulaires sur le revenu.

Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères	16 %
Contribution foncière	16 %
Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.....	21 %
Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales	21 %
Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux....	24 %
Impôt sur le revenu des valeurs et des capitaux mobiliers	30 %

Chaque cédule comporte ses modalités propres d'abattement, de réductions pour charges de famille et de perception. L'adop-

tion de l'impôt complémentaire sur le capital comme mode de discrimination des revenus rendrait inutile cette diversité de taux qui devraient être unifiés sur la base des plus faibles, soit 16 %. Il y aurait lieu toutefois de conserver la classification en cédules en raison des modalités de perception susvisées, si l'on ne procédait pas en même temps à la mesure suivante.

§ 2. — FUSION DES CÉDULES ET DE L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

Rien n'empêche en effet, une fois les cédules de l'impôt sur le revenu unifiées, de les réunir à l'impôt complémentaire général sur le revenu. Ce système, analogue au système allemand, présenterait l'avantage suivant : pour la grande masse des salariés et des titulaires de traitements ou de pensions, qui ne bénéficient pas d'autres revenus, il serait possible d'effectuer une retenue à la source progressive suivant d'assez près, comme en Allemagne, le tarif de l'impôt unique sur le revenu, ou mieux encore, se confondant avec lui. Une grande partie des contribuables serait ainsi dispensée d'effectuer en fin d'année la déclaration de ses revenus, et de prélever en une seule fois le montant de l'impôt. Seuls devraient le faire les bénéficiaires d'autres revenus, lesquels sont en général plus familiarisés avec les formalités du fisc. L'unité de tarif pour l'impôt et pour la retenue se recommande d'une part en raison de sa simplicité, d'autre part du fait que la retenue ainsi opérée assure immédiatement à l'Etat le maximum de ce qu'il peut percevoir. Si le contribuable voyait son revenu global descendre au-dessous de celui sur lequel est calculé la retenue, par la soustraction de pertes diverses, cas qui se présentera très rarement puisqu'il s'agit de salariés, de fonctionnaires ou de pensionnés, le trop-perçu lui serait remboursé en fin d'année sur vérification du bien fondé de sa déclaration.

Cet avantage pour l'Administration ne serait acquis, il est vrai, qu'au prix d'une complication de la tâche de l'employeur ou du débirentier chargé d'opérer le stoppage de l'impôt à la source. Ces derniers auraient en effet à calculer une retenue progressive, compte tenu des divers abattements ou réductions dont bénéficient les titulaires de revenu. Il serait alors nécessaire d'établir une carte d'identité fiscale sur laquelle figureraient pour chaque contribuable les avantages auxquels lui donne droit sa situation de famille, afin de faciliter leur travail. Une telle carte existe en Allemagne, limitée à l'usage des travailleurs, mais elle pourrait avantageusement, à notre sens, être étendue à tous les contribuables, et servir à l'enregistrement

de la totalité de leurs revenus pour le paiement desquels elle serait exigée.

Il est bien évident qu'il faudrait maintenir la retenue à la source de l'impôt sur les valeurs mobilières. On pourrait ici également rendre la retenue progressive en basant par exemple la progressivité sur le revenu global de l'année précédente, qui serait indiqué sur la carte fiscale. Etant donné toutefois la modicité de certains revenus de cette espèce, il semble préférable d'adopter une retenue proportionnelle assez forte (1), de maintenir par exemple celle qui est opérée actuellement et qui constitue l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, soit 30 % en principe et d'assurer au contribuable le remboursement des trop-perçus après sa déclaration de fin d'année.

§ 3. — IMPOSITION DISTINCTE DES SOCIÉTÉS.

Si la réforme de l'imposition des revenus des personnes physiques était poussée jusqu'à la fusion des cédules et de l'impôt complémentaire en un impôt unique et général sur le revenu, il est bien évident qu'un impôt distinct devrait frapper les sociétés, car rien ne justifierait à leur égard la progressivité du tarif de l'impôt général.

La question peut être discutée en revanche si l'on maintient les cédules unifiées mais séparées. Il semble plus logique alors de les imposer d'une part sur leurs revenus au taux unique de 16 % et, d'autre part, sur leur capital. On aboutirait ainsi à une imposition voisine de celle qui est obtenue actuellement au titre des bénéfices industriels et commerciaux, légèrement supérieure lorsque le bénéfice est faible relativement au capital investi, sensiblement inférieure lorsqu'il est relativement élevé (2). En fait, les sociétés peuvent supporter un impôt plus élevé, ainsi que le prouve l'expérience allemande, qui a conduit à un tarif normal échelonné entre 30 et 55 % pour le temps de guerre (3). Mais cette solution, dictée par les nécessités de la guerre, est critiquable en doctrine.

La société en effet est une forme d'entreprise nécessaire dès qu'une exploitation atteint une envergure dépassant les moyens de simples particuliers. Seule la petite société, qui ne constitue pour ses membres qu'un moyen d'échapper à leur responsabilité

(1) Les Allemands opèrent une retenue de 15 % seulement, supplément de guerre compris.

(2) Si l'on admet comme nous le proposons dans le chapitre suivant un taux d'impôt sur le capital de 1 %, la nouvelle imposition des sociétés serait équivalente à celle qui existe actuellement pour un rendement égal à 8 %.

(3) Voir II^e partie, titre I^{er}, chapitre I^{er}, p. 115.

commerciale ou à leur devoir fiscal, doit être rejetée et peut faire l'objet des rigueurs de la loi d'impôt.

L'on peut même soutenir en théorie pure que plus une société est importante, mieux elle se justifie. Si les grosses sociétés ont donné lieu dans la réalité, à de vives critiques, en raison des abus du pouvoir économique de fait qu'elles détiennent, ce n'est pas dans la législation fiscale qu'il faut chercher un remède à cet état de choses, mais bien plutôt dans l'organisation de la profession et des marchés. Il convient donc de conserver à leur égard un taux unique d'imposition. Compte tenu de la superposition de l'impôt sur le capital au taux de 1 % proposé plus loin, le taux de 20 % apparaît comme une légère aggravation du taux actuel de 24 %, aggravation qui serait facilement supportée dans le cas des petits actionnaires du fait de la diminution en ce qui les concerne, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières due au caractère personnel de l'impôt sur le capital.

Avant de terminer, l'on peut encore noter que l'introduction d'un impôt complémentaire sur le capital permettrait de simplifier et d'unifier pour les diverses professions cet impôt si complexe qu'est la patente. Il est inutile d'en rappeler le caractère désuet et approximatif malgré la multiplication des indices employés : nature de la profession, population de la commune, valeur locative des locaux professionnels, moyens matériels de production, personnel employé, conditions commerciales de vente, importance de la production, pluralité d'établissements, etc...

Un impôt professionnel serait assis avec beaucoup plus de justice sur le capital investi et le revenu annuel. Tout au plus pourrait-on faire varier en fonction de la nature de la profession les coefficients qu'il y aurait lieu d'affecter à l'imposition du revenu par rapport à celle du capital. Il ne semble pas utile d'utiliser le montant des salaires payés, comme le font encore certaines communes allemandes. Ce chiffre constitue en effet un bon indice de l'activité d'une entreprise, mais il n'apprend rien sur celle-ci que ne révèle déjà le rapport du bénéfice au capital investi.

Cette réforme de la patente dont il est question depuis si longtemps n'est pas nécessaire eu égard à l'instauration de l'impôt sur le capital, mais le fait de la rendre possible ne constituerait pas un des moindres avantages de ce dernier.

CHAPITRE II

MODALITE D'UN IMPOT EVENTUEL

Un impôt éventuel sur le capital demande à être examiné sous le quadruple aspect des personnes assujetties, de l'assiette, de la liquidation et du mode de recouvrement. Il n'y a pas lieu en revanche de traiter du contentieux de l'impôt qui ne nécessite aucune dérogation aux règles générales.

SECTION I

Personnes assujetties.

Toutes les personnes physiques ayant leur domicile ou leur résidence en France, toutes les personnes morales y ayant leur siège seraient soumises à l'impôt sur le capital. Le chef de famille serait imposé pour tous les membres de sa famille vivant sous son toit, même séparés de biens. Deux points seulement peuvent prêter à discussion : l'imposition des sociétés ou mieux, des collectivités, et celle des étrangers.

§ 1^{er}. — IMPOSITION DES SOCIÉTÉS.

Le projet de loi de M. CAILLAUX disposait que : « les collectivités ayant un patrimoine propre ne sont pas assujetties à l'impôt, à l'exception toutefois des associations non reconnues d'utilité publique, des sociétés françaises par actions et des sociétés étrangères de toute nature ». En vue d'éviter une double imposition, il précisait même par la suite qu'« en ce qui concerne les sociétés françaises, le capital imposable est déterminé sous déduction de la valeur de leurs actions et parts bénéficiaires ». La commission de législation fiscale chargée d'examiner le projet remit à plus tard l'étude de la taxation des sociétés et autres collectivités, limitant l'impôt aux personnes soumises aux droits de mutation par décès. Son dessein, fort louable, était de simplifier à l'extrême les règles de perception du nouvel impôt, en les calquant sur les droits de succession.

C'était oublier que le jeu de l'abattement à la base et du tarif progressif que comportait le projet, pouvait faire disparaître la matière imposable en grande partie ou même complètement (en supposant la division des parts sociales en un nombre

de mains suffisant). L'assujettissement des sociétés à un impôt réel ne fait donc aucunement double emploi avec celui des personnes physiques à un impôt personnel. Il présente en revanche l'avantage financier de fournir la plus grande part des recettes de l'impôt sur le capital, puisqu'aucun dégrèvement ne vient en diminuer le rendement.

§ 2. — IMPOSITION DES ÉTRANGERS.

L'imposition du capital sis en France des personnes n'y résidant pas ou des sociétés n'y possédant pas leur siège ne présente pas le même intérêt que celle des Français. L'impôt perd en effet tout caractère personnel du fait que le fisc français ne peut prétendre saisir la totalité du patrimoine de ces contribuables et doit se borner aux biens situés sur son territoire. Aucune raison toutefois ne justifie l'octroi aux étrangers de la faveur considérable que signifierait pour eux l'exonération de ces biens, et l'on pourrait transposer en droit français les notions d'obligations fiscales limitée et illimitée du droit allemand.

SECTION II

Assiette.

Cependant que le projet de M. CAILLAUX déclarait imposables les biens de toute nature, à la seule exception de la valeur en capital des rentes, pensions ou allocations similaires payées en considération d'un travail ou d'un service antérieur, ou versées par la caisse des retraites pour la vieillesse, la Commission de législation fiscale de la Chambre des Députés assimile totalement l'assiette de l'impôt sur le capital à celle des droits de mutation à titre gratuit. Comme elle chargeait en outre l'Administration de l'Enregistrement de percevoir cet impôt au lieu de l'Administration des Contributions directes, une des grosses difficultés de l'imposition du capital, à savoir le recensement et l'évaluation des biens imposables, se trouvait éludée.

A priori, il n'y a pas lieu de rechercher une assiette distincte pour deux impôts dont la nature et le rôle sont tellement semblables que, nous l'avons vu, bien des Etats se bornent à utiliser seulement le plus simple, mais aussi le moins satisfaisant du point de vue économique et social : l'impôt successoral.

Il semble toutefois que l'on ne puisse exiger du contribuable soumis à l'impôt permanent une déclaration périodique aussi

approfondie que celle qu'impose le Code de l'Enregistrement pour nos droits de succession, portant notamment sur les meubles meublants (1), le linge et les hardes, les bijoux, etc.

L'on perdrait d'ailleurs à ce faire une partie des avantages économiques qui ont été reconnus au *Vermögensteuer* en raison de l'heureuse discrimination avec laquelle il atteint les divers éléments du capital et il n'est pas sûr que, la fraude aidant, un avantage financier appréciable résulterait de cette extension de l'assiette.

Deux solutions se présentent donc : différencier l'assiette de l'impôt sur la fortune de celle des droits de succession ou bien modifier l'assiette de ces derniers et unifier la base des deux impôts.

Cette dernière solution, qui permettrait d'améliorer l'organisation des droits de succession, tout en constituant une simplification appréciable de notre système fiscal, aurait notre préférence.

Cela posé, il convient de préciser brièvement ce que devraient être les biens imposables, ainsi que les conditions d'exonération des dettes.

§ 1^{er}. — BIENS IMPOSABLES.

L'imposition des immeubles, qu'ils soient productifs de revenus ou non et des exploitations agricoles, industrielles ou commerciales ne soulève aucune discussion. La difficulté commence avec ce que les Allemands nomment les biens divers. Il semble que l'on puisse adopter la liste limitative de la loi sur les procédés d'évaluation, en y rajoutant ce que des motifs d'économie de guerre en ont fait retrancher, à savoir les avions et les voitures de tourisme, les yachts de plaisance. Les biens imposables comprendraient ainsi les créances d'argent de toutes natures, les dépôts en banque ou en d'autres établissements analogues, les moyens de paiement qui excèdent un fonds de roulement de 20.000 francs, les parts sociales de toutes sortes, la valeur en capital de prestations périodiques à l'exclusion des pensions alimentaires, des pensions légales d'invalidité et de vieillesse, les droits d'auteur ou d'inventeur lorsque les objets sur lesquels ils portent sont sortis du patrimoine familial, les droits non échus résultant d'assurances sur la vie dont l'espérance mathématique excède 100.000 francs, les biens destinés à un usage professionnel et non utilisés comme tels, les métaux précieux, les pierres précieuses, les perles quelle que soit leur valeur, les

(1) Nonobstant le forfait de 5 % du total des autres biens mobiliers et immobiliers.

bijoux et autres objets de luxe dont la valeur peut être constatée par une police d'assurance et enfin les objets d'art et les collections qui ne sont pas l'œuvre d'artistes français et dont la valeur est supérieure à un million de francs.

Le mobilier et les autres meubles corporels demeureront totalement exemptés.

§ 2. — DETTES DÉDUCTIBLES.

La déduction des dettes en ce qui concerne les personnes physiques est universellement admise lorsqu'il peut être justifié de leur existence. En ce qui concerne les sociétés, il y aurait lieu, semble-t-il, de distinguer entre les dettes à court et à moyen terme d'une part, simples moyens de trésorerie, et les dettes à long terme, véritable mode de financement camouflé. Il est évidemment assez difficile de fixer une limite : peut-être le chiffre de dix ans pourrait-il être adopté.

Dans le cas de personnes résidant à l'étranger ou de collectivités ayant leur siège à l'étranger, seraient seules déductibles les dettes hypothécaires grevant les immeubles sis en France. Pour défectueuse que soit cette solution (1) elle doit être adoptée faute d'une autre plus satisfaisante.

Précisons avant de terminer que l'impôt serait assis et perçu tous les trois ans par l'Administration de l'Enregistrement; bien que l'établissement du rôle soit particulièrement nécessaire puisque la déclaration du contribuable ne serait pas annuelle, cette Administration apparaît comme la plus qualifiée tant par l'habitude qu'ont ses agents d'évaluer les biens meubles et immeubles constituant le capital, qu'en raison des facilités de contrôle qu'elle possède par l'assiette qu'elle assure déjà de l'impôt sur les mutations immobilières et des droits de succession.

SECTION III

Liquidation.

Le caractère complémentaire de l'impôt permanent sur le capital rend inutile, nous l'avons dit, l'application d'un tarif progressif. La recherche du taux unique, qui devra varier le moins possible à l'avenir, et du montant des abattements, qui, au contraire peut et doit suivre les fluctuations monétaires, n'en mérite que plus d'attention.

(1) En effet, l'endettement des immeubles sis en France concordera rarement avec l'endettement global du contribuable, et c'est ce dernier seul qui détermine la capacité contributive.

§ 1^{er}. — TAUX.

Dans le lourd système fiscal actuel de la France, l'introduction de l'impôt sur le capital n'aurait pas pour but de fournir un supplément de ressources, mais seulement d'assurer une meilleure répartition de la charge qui pèse sur le capital. Le taux de l'impôt sera dès lors estimé satisfaisant s'il permet, sans perte de recettes appréciables, de compenser les dégrèvements accordés en matière d'impôts cédulaires, par l'unification au taux le plus bas des diverses cédules, et en matière d'enregistrement par les suppressions et diminutions d'impôts proposées au chapitre précédent.

Pour faciliter la comparaison, les revenus mixtes : bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices de professions non commerciales, peuvent être négligés. Leur imposition s'obtient en effet par interpolation entre celle des revenus du travail et celle des revenus du capital. L'écart entre la cédule des traitements et salaires, et la cédule des revenus de créances ou des valeurs mobilières est de 14 %. Si l'on admet pour celles-ci un rendement moyen de 5 %, cette différence correspond à un impôt sur le capital de 0,7 %, donc nettement supérieur au taux du *Vermögensteuer*; compte tenu de la personnalisation de l'impôt sur le capital par les abattements à la base, ce chiffre doit être sensiblement majoré, et s'établit certainement au-dessus de 0,8 %.

Il est très difficile d'estimer, même grossièrement, la perte de recettes qui résulterait d'une modération de l'impôt sur les mutations immobilières.

Il est probable que le nombre de celles-ci s'accroîtrait considérablement — tel est en effet le but visé — et il est permis de supposer que cette extension de la matière imposable compenserait en grande partie les effets de la diminution de taux.

En revanche, l'abrogation des droits de mutation à titre gratuit entre époux, et leur réduction en cas de transmission en ligne directe constituerait une perte sèche, en face de laquelle les recettes supplémentaires dues à une majoration du taux des droits entre collatéraux au delà du 4^e degré et entre non parents seraient presque négligeables. Une augmentation de 0,2 % du taux de l'impôt annuel correspondant à une réduction de taux de 6 % (1) sur des mutations dont la périodicité est voisine de 30 ans, paraît un minimum.

(1) Abstraction faite d'une part des intérêts que rapporterait l'impôt annuel dont le paiement s'échelonne sur les 30 années qui précèdent le décès, d'autre part des abattements qui atténuent cet avantage.

On aboutit ainsi à un taux de 1 %, soit le double du taux de l'impôt allemand; bien que l'on ne puisse affirmer que l'introduction de l'impôt à ce taux n'entraîne pas une perte de recettes, il ne semble guère possible de le dépasser car il est déjà lourd pour un impôt complémentaire.

§ 2. — ABATTEMENTS.

En un temps où la nation paie durement l'infécondité des générations antérieures, infécondité due en grande partie à notre législation tant civile que sociale et fiscale, il ne saurait être lésiné sur les avantages qu'il convient de consentir à la famille. L'abattement à la base accordé au chef de famille pour lui-même doit être accordé intégralement à son conjoint et à chacun des enfants vivant à sa charge. Il ne semble pas excessif non plus de doubler cet abattement pour le soutien de famille, lorsque celui-ci se trouve dans l'impossibilité permanente de faire vivre ladite famille au moyen de son travail.

Le montant pourrait être fixé actuellement à 150.000 francs, chiffre qui correspondrait sensiblement à celui de 10.000 RM convertis non au cours officiel du change, mais en tenant compte des pouvoirs d'achat respectifs des deux monnaies. Etant donné l'élévation du taux de 1 %, il serait nécessaire de la réviser périodiquement afin de maintenir à l'impôt son caractère personnel.

SECTION IV

Recouvrement.

La Commission de législation fiscale chargée d'étudier le projet de M. CAILLAUX et la proposition de loi de M. JAVAL a longuement hésité sur le point de savoir si une déclaration détaillée devait être exigée du contribuable. De tels scrupules font aujourd'hui sourire, et l'on conçoit mal l'impôt sur le capital assis autrement que sur une déclaration détaillée et contrôlée. L'exécution de ce contrôle par les agents de l'Enregistrement, habitués à vérifier les déclarations de succession ne soulève pas, nous l'avons déjà dit, de difficulté spéciale. On pourrait concevoir de faire retenir l'impôt à la source par le débiteur des revenus du capital : locataires, emprunteurs, sociétés, etc. Mais il en résulterait pour ceux-ci une complication hors de rapport avec l'importance financière de l'impôt complémentaire sans compter les nombreux remboursements du fait des abattements à la base auxquels le Trésor devrait procéder lors de l'apuration du compte des petits contribuables.

En revanche le paiement par versements trimestriels s'impose. Du fait que les revenus du travail subissent la retenue à la source et paient l'impôt par anticipation, ce serait un privilège tout à fait injustifié que de consentir aux capitalistes le paiement à terme échu, à fortiori en autant de mensualités qu'il reste de mois à courir entre l'émission de l'avertissement et la fin de l'année civile. L'impôt étant assis tous les trois ans, le contribuable recevrait au cours de la première année un avertissement valable pour cette période fixant le montant des versements pour les trimestres à venir et le rappel immédiatement exigible de la différence entre ce chiffre et le montant des acomptes déjà versés. Ceux-ci pourraient être, soit égaux à ceux de la période triennale antérieure, soit, de préférence, déterminés par le contribuable lui-même en fonction de sa déclaration.

Les formalités de recouvrement de l'impôt sur le capital se trouveraient ainsi réduites au strict minimum, et l'on pourrait même concevoir, étant donné la simplicité du mode de liquidation, la suppression de l'envoi d'un avertissement par l'Administration lorsque celle-ci n'a aucune contestation à élever sur le montant de l'impôt.

CONCLUSION

Rappel des avantages théoriques de l'impôt sur le capital.

En résumé, l'impôt complémentaire sur le capital ne prétend, dans un système fiscal moderne — fondé sur l'imposition des revenus — qu'à une place modeste du point de vue financier : son utilité essentielle serait de permettre un contrôle effectif des autres impôts, mais cet avantage indirect des plus appréciable en période troublée s'estompe en partie lorsque la conjoncture redevient normale.

Il apparaît en revanche de toute première importance lorsqu'on l'envisage sous ses aspects économiques et sociaux : d'une part il constitue le mode de discrimination le plus juste et le plus souple entre les revenus fondés et les revenus gagnés; d'autre part, il atteint tous les capitaux, même improductifs, et permet d'éviter ainsi les nombreux inconvénients économiques inhérents aux divers droits de mutation qui assument actuellement ce rôle en droit français.

Nécessité de fait de l'instituer actuellement en France.

Si ces avantages suffisent à recommander l'impôt en théorie pure, les circonstances actuelles exigent en fait son application immédiate en France.

La détresse de nos finances a conduit le législateur à augmenter sans cesse le taux de nos impôts qui comptent parmi les plus élevés du moment. Il est nécessaire d'organiser un appareil fiscal aussi lourd de la façon la plus judicieuse possible afin de ne pas accroître inutilement la charge de chaque contribuable, en un mot de personnaliser au maximum l'impôt.

Si un certain équilibre est désirable entre l'impôt personnel et l'impôt réel dans un système fiscal soucieux d'être à la fois juste et productif, et si cet équilibre se trouve en fait réalisé dans la plupart des législations modernes, on est bien obligé de reconnaître qu'il se trouve rompu à l'heure actuelle pour de nombreux pays belligérants.

L'inflation nécessitée par le financement de la guerre, et la dépréciation monétaire qu'elle entraîne, constituent en effet le

plus lourd et en même temps le plus injuste (1) des impôts réels. Il importe donc de modifier dans le sens d'une augmentation de l'importance relative des impôts personnels le rapport existant actuellement entre ces deux types d'impôt.

Or, l'impôt sur le capital, impôt personnel, au même titre que les droits de succession, mais infiniment plus commode puisque payé durant la vie du soutien de famille, répartirait avec équité la charge incombant au capital; au contraire les droits de mutation la distribuent au hasard quand ils ne l'attribuent pas plus spécialement aux personnes obligées par les événements de liquider leurs biens et donc moins capables de la supporter.

Il constituerait en outre le seul instrument de contrôle permettant d'assujettir aux impôts sur le revenu les bénéfices illícites acquis en marge de la réglementation des prix ou du rationnement, catégorie particulièrement importante à l'époque actuelle.

Utilité de l'expérience allemande.

Tard venu à l'impôt sur le capital, le législateur français pourrait bénéficier de l'expérience de nombreux pays de l'Europe continentale et plus spécialement de l'expérience allemande.

Certains auteurs se révoltent à l'idée d'imiter l'étranger, — surtout lorsqu'il s'agit de l'Allemagne — sans même avoir étudié à fond les avantages et les inconvénients des solutions adoptées par celui-ci.

Ecartons l'exemple des pays étrangers, écrit M. ROGER. Nous n'avons aucune raison de les suivre plus qu'ils ne nous ont suivis. Nous n'avons guère le goût de la fêrule, ni peut-être de la discipline; nous avons des impôts nuancés, conformes à notre esprit, — mettons de finesse; pourquoi ne pas les garder en les améliorant! (2).

Il faut malheureusement bien convenir qu'en matière fiscale la France a toujours présenté un retard considérable sur ses voisins et que, lorsqu'elle veut moderniser son système fiscal, elle ne peut guère faire autre chose que suivre la voie ouverte par ceux-ci. Pour ne citer qu'un exemple, c'est seulement depuis la

(1) C'est le plus lourd, car une dépréciation des 4/5 telle que celle subie par le Franc entre 1914 et 1928 représente un prélèvement sur le capital dont aucun législateur n'aurait osé assumer la responsabilité; c'est aussi le plus injuste, car certaines formes de capitaux échappent en totalité ou en partie à la dépréciation, tel est le cas des valeurs mobilières étrangères, des titres à revenu variable, des immeubles, des fonds de commerce, etc.

(2) ROGER (François), *Les impôts sur le capital*, Paris, 1918, p. 123.

loi du 15 juillet 1914 que la France connaît l'impôt général sur le revenu et elle n'a substitué l'imposition des revenus déclarés au système indiciaire des « quatre vieilles » qu'en 1917. Alors que la Grande-Bretagne possédait déjà l'*income-tax* progressif depuis la réforme de PITT en 1798 et la Saxe l'*Einkommensteuer* depuis la loi von GERSDORF du 29 avril 1821, il a fallu plus de 200 projets ou propositions de lois échelonnés entre 1871 et 1909 (1) pour que l'impôt général sur le revenu vit le jour et il est à présumer que, sans la première guerre mondiale qui nécessita de plus importantes ressources, nous serions toujours imposés sur la dimension de nos portes et fenêtres et sur la valeur locative de notre habitation, tant est grande l'aversion du Français moyen à l'égard de tout système fiscal qui recherche avec une certaine exactitude son revenu ou son capital.

Profitons donc tout au moins des leçons que nous vaut ce retard pour atteindre de prime abord aux dispositions d'application qui feront de l'impôt sur le capital, inattaquable en doctrine pure, l'impôt commode pour le contribuable et avantageux pour l'Etat, que requiert la pratique.

VU : LE DOYEN,
G. RIPERT.

VU : LE PRÉSIDENT DE THÈSE,
H. LAUFENBURGER.

Vu et permis d'imprimer :
LE RECTEUR DE L'ACADÉMIE DE PARIS,
G. GIDEL.

(1) TROTABAS (Louis), *Petit précis de Science et de Législation financières*, Paris, 1939, p. 190.

BIBLIOGRAPHIE

A. — Ouvrages de doctrine.

1° En français.

- ALLIX (Edgard). — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*, 6^e édition. Paris 1931.
- ESQUIROU DE PARIEU. — *Histoire des Impôts généraux sur la propriété et sur le revenu*. Paris 1856.
- HARISTOY (Just). — *Finances d'après guerre et conscription des fortunes*. Paris 1918.
- LAUFENBURGER (Henry). — *Précis d'économie et de législation française*. Paris 1941.
- ROGER (François). — *Les impôts sur le capital*. Paris 1918.
- SELIGMAN (Edwin). — *Essais sur l'impôt*, traduction SURET. Paris 1914.
- STOURM (René). — *Systèmes généraux d'impôts*. Paris 1905.

2° En allemand.

- GERLOFF (Wilhelm). — *Die öffentliche Finanzwissenschaft*. Francfort 1942.
- LAMPE (Adolf). — *Wörterbuch der Volkswirtschaft*, en 3 volumes, articles financiers. Iéna 1931.
- TESCHEMACHER (Hans). — *Finanz-Archiv, Neue Folge*, revue de science financière.

B. — Législation et commentaires.

1° En français.

- Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, du Ministère des Finances français (1).

2° En allemand.

- Reichsgesetzblatt* (Bulletin des lois et ordonnances).
- Reichssteuerblatt* (Bulletin des lois, ordonnances et arrêtés ministériels, pris en matière fiscale, ainsi que des décisions de la Cour des Finances du Reich).
- DZIEGALOWSKI-THUEMEN. — *Das Reichsbewertungsgesetz*, 5^e édition. Berlin 1940.
- MOELDERS (Carl). — *Reichswirtschaftsführer : Handbuch des Steuerrechts*, en 2 volumes. Berlin, mis à jour par feuillets mobiles à octobre 1943.
- MUELLER-ECKHARDT. — *Finanzwissenschaft*. Leipzig 1943.

(1) Depuis 1941, *Bulletin de Législation comparée*.

PFUNDTNER-NEUBERT. — *Das neue deutsche Reichsrecht*, Tome V, *Finanzwesen*, Berlin, mis à jour par feuillets mobiles à octobre 1943.

RIEWALD (Alfred). — *Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz*. Berlin, 1941.

SCHANZ (Georg). — *Finanz-Archiv*, revue de législation financière.

SPOHR (Werner). — *Steuerrecht von A bis Z*, en 7 volumes. Berlin, mis à jour par feuillets mobiles à octobre 1943.

THUEMEN (Georg). — *Das Vermögensteuergesetz*, 2^e édition. Berlin 1940.

C. — Documentation statistique.

Wirtschaft und Statistik, revue mensuelle de l'Office National de Statistique (*Statistisches Reichsamt*).

Statistisches Jahrbuch, annuaire de l'Office National de Statistique.

Die Hauptfeststellung der Einheitswerte, nach dem Stand vom 1 Januar 1935, monographie de l'Office National de Statistique. Berlin 1939.

Die Hauptveranlagung der Vermögensteuer, nach dem Stand vom 1. Januar 1935, monographie de l'Office National de Statistique. Berlin 1938.

REINHARDT (Fritz). — *Was geschieht mit unserem Geld*. Berlin 1942.

TABLE DES MATIERES

	Pages
INTRODUCTION	5
Origine du discrédit en France de l'impôt sur le capital.....	5
Distinction entre l'impôt complémentaire et l'impôt principal per- manent	6
La renaissance de l'impôt sur le capital en Europe.....	7
Distinction entre l'impôt complémentaire et le prélèvement sur le capital	8
Plan de l'étude.....	9

PREMIERE PARTIE

ASPECT TECHNIQUE DE L'IMPOT COMPLEMENTAIRE SUR LE CAPITAL. — SON APPLICATION EN ALLEMAGNE

TITRE PREMIER

LES PROCÉDÉS ALLEMANDS D'ÉVALUATION DU CAPITAL.....	12
---	----

CHAPITRE PREMIER

EVOLUTION DES PROCÉDÉS D'ÉVALUATION.....	12
Origines — la loi du 10 août 1925.....	12
Refonte de la loi en 1931.....	15
La réforme de 1934.....	15
La réforme de 1936.....	16
Application de la loi.....	16
Extension du domaine de la loi.....	16
Textes complémentaires	18

CHAPITRE II

LA LOI SUR LES PROCÉDÉS D'ÉVALUATION (<i>das Reichsbewertungsge- setz</i>)	19
SECTION I. — <i>Prescriptions générales</i>	19
§ 1 ^{er} . — La notion d'unité économique. R. Bew. G (1) §§ 2, 3, 24..	20
§ 2. — Prise en considération de diverses modalités du droit de propriété R. Bew. G §§ 4, 5, 6, 7, 8, 9.....	22
§ 3. — Le principe général d'évaluation. La valeur courante. R. Bew. G §§ 10, 12, 26.....	24
§ 4. — Mode d'évaluation particulier de certains droits élémen- taires	25
Prise en considération des droits et charges attachés à des biens immeubles R. Bew. G § 11.....	25
Valeurs mobilières et participations R. Bew. G §§ 13, 63, 66, 69 à 72.....	26
Titres libellés en monnaies étrangères ou se trouvant à l'étranger	31

(1) Abréviations employées dans la table :

R. Bew.G. : *Reichsbewertungsgesetz* : loi sur les procédés d'évaluation.
V.St.G. : *Vermögensteuergesetz* : loi d'impôt sur la fortune.
A.O. : *Reichsabgabenordnung* : Règlement des impôts du Reich.

	Pages
Créances et dettes en RM, R. Bew. G § 14.....	32
Créances et dettes en monnaies étrangères.....	35
Valeur en capital de jouissances et de prestations périodiques R. Bew. G § 15.....	36
Valeur en capital de jouissances et de prestations viagères R. Bew. G § 16.....	37
Valeur annuelle de jouissances ou de prestations R. Bew. G § 17	38
§ 5. — La notion de valeur unitaire R. Bew. G §§ 20, 21, 22, 23, 25, 27	39
Evaluation générale	40
Réévaluation	41
Evaluation supplémentaire	43
SECTION II. — <i>Biens agricoles et forestiers</i>	43
§ 1 ^{er} . — La propriété agricole :	44
Notion de propriété agricole R. Bew. G §§ 29, 30.....	44
Règle d'évaluation : la valeur de rapport R. Bew. G §§ 31 à 33	46
Les exploitations types; le taux de productivité R. Bew. G §§ 34 à 36	47
Etablissement des valeurs de comparaison R. Bew. G §§ 37 à 40	49
Composition et fonctionnement du comité d'évaluation R. Bew. G §§ 41 à 44, 46, 47 alinéa 5.....	49
§ 2. — La propriété forestière R. Bew. G § 45.....	52
§ 3. — La propriété viticole R. Bew. G § 47.....	53
§ 4. — La propriété horticole R. Bew. G § 48.....	53
§ 5. — Les autres biens agricoles et forestiers R. Bew. G § 49....	54
SECTION III. — <i>Biens fonciers sans affectation professionnelle</i>	55
§ 1 ^{er} . — Notion de biens fonciers R. Bew. G §§ 50, 51.....	55
§ 2. — Evaluation des immeubles bâtis R. Bew. G § 52.....	56
§ 3. — Evaluation des immeubles non bâtis R. Bew. G § 53.....	59
SECTION IV. — <i>Les capitaux d'exploitations industrielles et commerciales</i>	60
§ 1 ^{er} . — Notion d'exploitations industrielles et commerciales R. Bew. G §§ 54 à 56.....	61
§ 2. — Immeubles professionnels R. Bew. G §§ 57, 63, 66.....	63
§ 3. — Droits industriels et commerciaux R. Bew. G §§ 58, 63, 66.....	64
§ 4. — Autres biens industriels et commerciaux R. Bew. G §§ 59, 62, 63, 66.....	65
§ 5. — Privilégiés de certaines sociétés R. Bew. G §§ 60, 61.....	69
§ 6. — Modification tardive ou frauduleuse des capitaux d'exploitations R. Bew. G §§ 64, 65.....	70
SECTION V. — <i>Biens divers</i>	71
§ 1 ^{er} . — Enumération des biens divers R. Bew. G § 67.....	71
§ 2. — Biens économiques non compris dans les biens divers R. Bew. G § 68.....	74
SECTION VI. — <i>Patrimoine global</i>	75
§ 1 ^{er} . — Patrimoine global proprement dit.....	76
Constatation du patrimoine global R. Bew. G § 73.....	76
Déduction des dettes et des charges R. Bew. G § 74.....	77
Addition de certains biens R. Bew. G §§ 75 et 76.....	77
§ 2. — Patrimoine situé en Allemagne R. Bew. G § 77.....	78
Résumé. — Les divers modes d'évaluation	79

TITRE II

Pages

L'IMPOT ALLEMAND SUR LA FORTUNE.....	81
--------------------------------------	----

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE DE L'IMPOT SUR LA FORTUNE.....	81
Origine : la loi du 8 avril 1922.....	81
Les décrets-lois fiscaux de 1923-1924.....	83
La réforme du 10 août 1925.....	83
Les décrets-lois fiscaux de 1930-1931.....	84
La réforme nationale-socialiste (1934).....	85
L'ordonnance du 31 octobre 1939.....	86
Extension du domaine de la loi.....	87
Textes complémentaires	88

CHAPITRE II

LA LOI D'IMPOT SUR LA FORTUNE (<i>das Vermögensteuergesetz</i>).....	88
SECTION I. — <i>Personnes assujetties à l'impôt</i>	89
§ 1 ^{er} . — Obligation fiscale illimitée V. St. G § 1, 21, 22.....	89
Personnes physiques	90
Collectivités	91
§ 2. — Obligation fiscale limitée V. St. G § 2.....	93
§ 3. — Exonérations personnelles V. St. G § 3.....	94
SECTION II. — <i>Assiette de l'impôt</i>	97
§ 1 ^{er} . — Assiette générale V. St. G § 12.....	98
§ 2. — Assiette nouvelle V. St. G § 13.....	98
§ 3. — Assiette supplémentaire V. St. G §§ 14, 15.....	99
SECTION III. — <i>Liquidation de l'impôt</i>	101
§ 1 ^{er} . — Abattements en faveur des personnes physiques V. St. G §§ 5 et 5 a.....	101
§ 2. — Minimum imposé et minimum exonéré des collectivités V. St. G § 6.....	103
§ 3. — Imposition forfaitaire V. St. G §§ 9 et 10.....	103
SECTION IV. — <i>Recouvrement</i>	104
§ 1 ^{er} . — Déclaration	104
Contrôle de la déclaration A. O. §§ 160 à 189.....	105
Répression des fraudes A. O. §§ 391 à 477.....	107
§ 2. — Fixation et paiement de l'impôt A. O. §§ 204 à 227, V. St. G §§ 16 à 20.....	108
§ 3. — Recouvrement forcé A. O. §§ 325 à 381.....	110
SECTION V. — <i>Contentieux</i>	111

DEUXIEME PARTIE

ASPECTS ECONOMIQUE, SOCIAL ET FINANCIER
DE L'IMPOT COMPLEMENTAIRE SUR LE CAPITAL

TITRE PREMIER

LA PLACE DE L'IMPOT SUR LA FORTUNE PARMI LES IMPOTS ALLEMANDS QUI ATTEIGNENT LE CAPITAL.....	114
---	-----

CHAPITRE PREMIER

	Pages
ETUDE COMPARÉE DES DIVERS IMPOTS ALLEMANDS QUI ATTEIGNENT LE CAPITAL	114
SECTION I. — Impôts du <i>Reich</i>	116
<i>Sous-section I. — L'impôt successoral</i>	116
§ 1 ^{er} . — Assiette	116
§ 2. — Liquidation	117
<i>Sous-section II. — L'impôt sur les mutations immobilières</i>	119
§ 1 ^{er} . — Opérations imposables	119
§ 2. — Assiette	120
§ 3. — Liquidation	120
<i>Sous-section III. — Les impôts sur la circulation des capitaux</i>	121
§ 1 ^{er} . — Impôt sur la constitution des sociétés.....	121
§ 2. — Impôt sur les valeurs mobilières.....	122
§ 3. — Impôt sur les opérations de bourse.....	123
SECTION II. — Impôts locaux.....	124
<i>Sous-section I. — L'impôt foncier</i>	124
§ 1 ^{er} . — Assiette	125
§ 2. — Liquidation	126
<i>Sous-section II. — La patente</i>	126
§ 1 ^{er} . — Assiette	126
§ 2. — Liquidation	128
§ 3. — Contributions accessoires du commerce et de l'industrie..	128

CHAPITRE II

SIGNIFICATION ÉCONOMIQUE SOCIALE ET FINANCIÈRE DE L'IMPOT.....	129
SECTION I. — <i>Leçons statistiques</i>	129
<i>Sous-section I. — Résultats de l'évaluation générale de 1933</i>	129
§ 1 ^{er} . — Evaluation de la propriété agricole.....	130
§ 2. — Evaluation de la propriété foncière.....	134
§ 3. — Evaluation des capitaux d'exploitation.....	135
<i>Sous-section II. — Répartition de l'impôt sur la fortune</i>	
§ 1 ^{er} . — Répartition de l'impôt entre les contribuables dont l'obligation fiscale est illimitée.....	139
a) personnes physiques.....	140
b) Collectivités	142
§ 2. — Répartition de l'impôt entre les contribuables dont l'obligation fiscale est limitée.....	144
a) personnes physiques	144
b) collectivités	145
<i>Sous-section III. — Rendement de l'impôt sur la fortune</i>	146
Evolution comparée de la superficie de la population, de la circulation monétaire, du revenu national et du produit des impôts du Reich	147
Rendement comparé des impôts du Reich sur les revenus et sur la fortune	148
SECTION II. — <i>Avantages de l'impôt</i>	150
§ 1 ^{er} . — Répercussions économiques	150
a) sur les biens improductifs.....	150
b) sur la fortune mobilière.....	151
c) sur la fortune immobilière.....	152
d) sur le patrimoine familial.....	154

§ 2. — Intérêt social	155
a) comme mode de discrimination des revenus fondés..	155
b) comme prime à l'entreprise personnelle.....	158
§ 3. — Rôle financier	161
a) Impôt de complément.....	161
1° Elasticité	162
2° Insensibilité à la conjoncture.....	162
b) Impôt de contrôle	164
1° Contrôle direct des impôts non permanents sur la fortune	164
2° Contrôle indirect des impôts sur le revenu....	167

TITRE II

SUGGESTIONS POUR UN IMPOT FRANÇAIS SUR LE CAPITAL.....	168
--	-----

CHAPITRE PREMIER

RÉFORMES NÉCESSAIRES AU PRÉALABLE.....	168
SECTION I. — <i>Aménagement de certains impôts grevant le capital</i> ..	170
§ 1 ^{er} . — En matière de successions.....	170
§ 2. — En matière de mutations immobilières et de fonds de com- merce	171
§ 3. — En matière de valeurs mobilières.....	172
SECTION II. — <i>Réforme des impôts sur le revenu</i>	173
§ 1 ^{er} . — Unification des cédules	173
§ 2. — Fusion des cédules et de l'I.G.R.....	174
§ 3. — Imposition distincte des sociétés	175

CHAPITRE II

MODALITÉS D'UN IMPOT ÉVENTUEL.....	177
SECTION I. — <i>Personnes assujetties</i>	177
§ 1 ^{er} . — Imposition des sociétés.....	177
§ 2. — Imposition des étrangers	178
SECTION II. — <i>Assiette</i>	178
§ 1 ^{er} . — Biens imposables	179
§ 2. — Dettes déductibles	180
SECTION III. — <i>Liquidation</i>	180
§ 1 ^{er} . — Taux	181
§ 2. — Abattement	182
SECTION IV. — <i>Recouvrement</i>	182
CONCLUSION	185
Rappel des avantages théoriques de l'impôt sur le capital.....	185
Nécessité de fait de l'instituer actuellement en France.....	185
Utilité de l'expérience allemande.....	186
BIBLIOGRAPHIE	189

